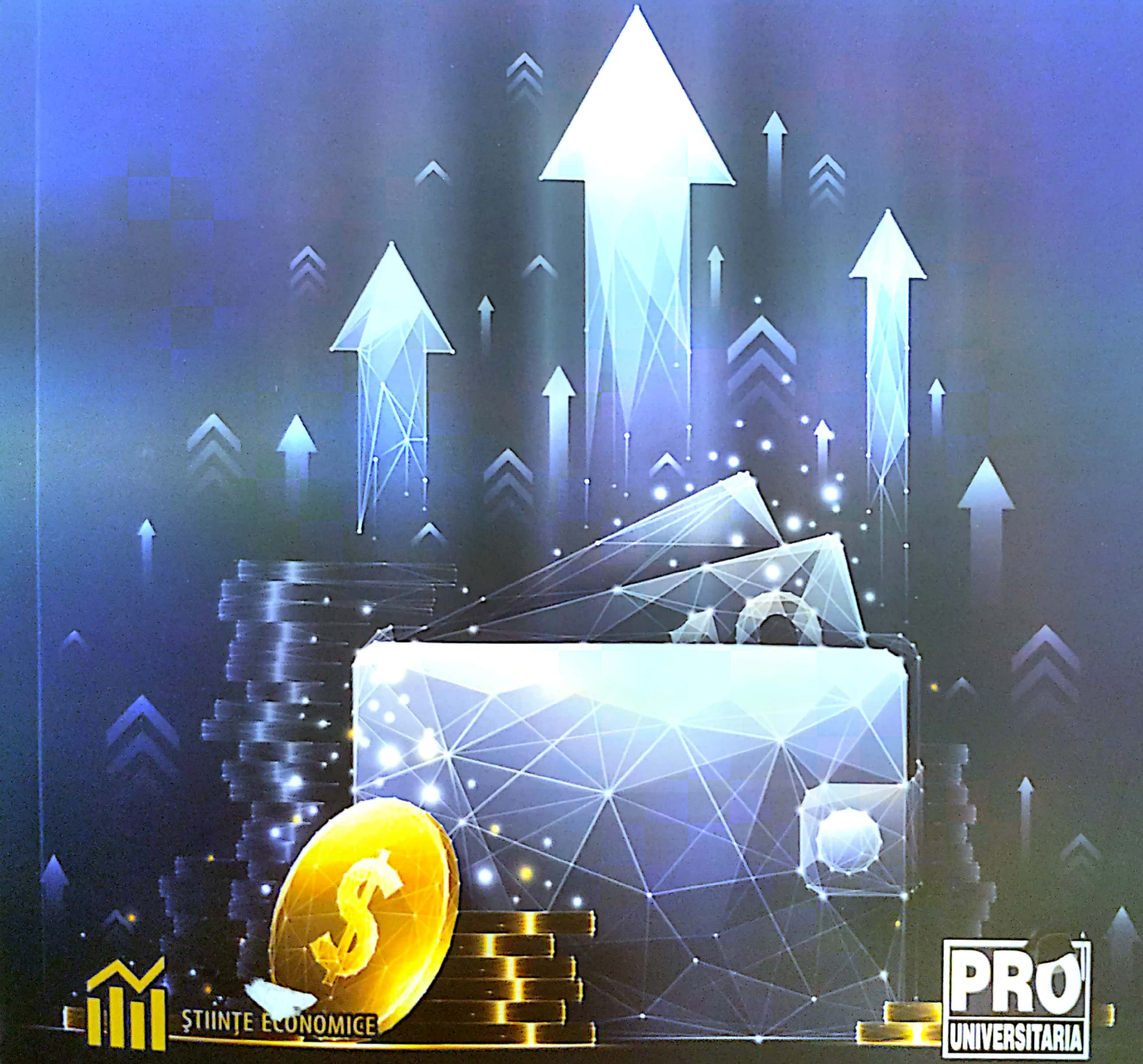
Doina Maria Tilea

CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE

EDIȚIA A III-A, REVIZUITĂ



ȘTIINȚE ECONOMICE

PRO UNIVERSITARIA

Doina Maria TILEA

CONTABILITATEA INSTITUȚIILOR PUBLICE

Ediția a III-a, revizuită

PRO UNIVERSITARIA
2024
BUCUREȘTI

Scanned with OKEN Scanner

Editat de **Pro Universitaria SRL**, editură cu prestigiu recunoscut.

Editura **Pro Universitaria** este acreditată CNCS în domeniul Științelor Umaniste și CNATDCU (lista A2-Panel 4) în domeniul Științelor Sociale.

Copyright © **2024, Editura Pro Universitaria**
Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin **Editurii Pro Universitaria**.

Nicio parte din acest volum (fragment sau componentă grafică) nu poate fi copiată fără acordul scris al **Editurii Pro Universitaria**.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
TILEA, DOINA MARIA
Contabilitatea instituțiilor publice / Doina Maria Tilea. - Ed. a 3-a, reviz.. - București : Pro Universitaria, 2024
Conține bibliografie
ISBN 978-606-26-1990-9

657

Redactor: Elena Onea
Tehnoredactor: Victor-Ovidiu Căpriceru
Copertă: Aurelian Leahu

Redacție:
tel.: 0732.320.664
e-mail: editura@prouniversitaria.ro
www.prouniversitaria.ro
Editura Pro Universitaria

Librăria UJmag:
tel.: 0733.673.555; 021.312.22.21
e-mail: comenzi@ujmag.ro
www.ujmag.ro
Ujmag.ro

Scanned with OKEN Scanner

CUPRINS

PREFAȚĂ 7

CAPITOLUL I
Sectorul instituțiilor publice – locul, rolul și importanța acestuia pe plan internațional și în România
1.1. Definirea și cadrul legal privind instituțiile publice 9
1.2. Clasificarea și sfera de cuprindere a instituțiilor publice 10
1.3. Bugetul - tablou evaluator și comparativ al veniturilor și cheltuielilor publice 13
1.3.1. Principii și reguli bugetare 14
1.3.2. Componentele bugetului public 15
1.3.3. Organizarea sistemului bugetar în România 19
1.3.4. Etapele procesului bugetar 21

CAPITOLUL II
Contabilitatea capitalurilor
2.1. Rolul și importanța capitalurilor 25
2.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare 29
2.3. Contabilitatea specifică provizioanelor 30
2.4. Contabilitatea specifică datoriilor necurente 32
2.4.1. Contabilitatea privind împrumuturile din emisiunea de obligațiuni 32
2.4.2. Contabilitatea specifică tranzacțiilor în leasing 34
2.5. Practici contabile privind capitalurile 37

CAPITOLUL III
Contabilitatea activelor fixe
3.1. Rolul și importanța activelor fixe 49
3.2. Politici contabile specifice activelor fixe 54
3.2.1. Evaluarea activelor fixe 54
3.2.2. Contabilitatea tranzacțiilor și evenimentelor privind activele fixe corporale 61
3.2.3. Contabilitatea activelor fixe financiare 64
3.3. Practici contabile privind activele fixe 65

Scanned with OKEN Scanner

CAPITOLUL IV
Contabilitatea stocurilor
4.1. Rolul şi importanţa stocurilor 79
4.2. Politici contabile privind stocurile 82
4.2.1. Evaluarea stocurilor 82
4.2.2. Suporturi informaţionale privind stocurile 86
4.3. Modalităţile de exploatare a stocurilor în instituţiile publice 89
4.4. Practici contabile privind stocurile 95

CAPITOLUL V
Contabilitatea creanţelor şi datoriilor
5.1. Importanţa creanţelor şi datoriilor curente 107
5.2. Politici contabile privind creanţele şi datoriile 108
5.2.1. Evaluarea creanţelor şi datoriilor 108
5.2.2. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienţii 109
5.2.3. Contabilitatea privind decontările cu bugetul statului 110
5.3. Practici contabile privind creanţele şi datoriile curente 114

CAPITOLUL VI
Contabilitatea trezoreriei
6.1. Rolul şi importanţa trezoreriei 119
6.2. Politici contabile privind trezoreria 124
6.3. Contabilitatea investiţiilor pe termen scurt 125
6.4. Casa, conturi la trezoreria statului şi bănci 125
6.5. Practici contabile privind trezoreria 129

CAPITOLUL VII
Contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor
7.1. Concepte şi tipologii privind cheltuielile şi veniturile 137
7.2. Practici contabile privind cheltuielile şi veniturile 138

CAPITOLUL VIII
Perfecţionarea contabiltăţii instituţiilor publice în conformitate cu standardele internaţionale de contabilitate din sectorul public
8.1. Analiza critică a sistemului contabil actual în instituţiile publice 143
8.2. Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public 146
8.2.1. Conformitate cu standardele internaţionale de contabilitate 150
8.2.2. Contabilitate de casă sau contabilitate de angajamente 156

BIBLIOGRAFIE 163

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

PREFAȚĂ

Una dintre disciplinele cu mare căutare în rândurile economiștilor este contabilitatea. Această disciplină, de cele mai multe ori anostă, este însufleţită datorită râvnei şi discreţiei profesorilor de a reda, atât sintetic, cât şi analitic, coordonatele contabilităţii.

Lucrarea de faţă se adresează acelor studenţi dornici să descifreze fundamentele contabilităţii, să avanseză elemente de noutate în ceea ce priveşte abordarea contabilităţii din spectrul finanţării instituţiilor publice, având ca instrument şi limite totodată, bugetul public de venituri şi cheltuieli.

Sunt avansate astfel o serie de propuneri privind abordarea eficientă a cheltuielilor publice, metode de atragere a veniturilor publice şi de alocare optimă a acestora în vederea satisfacerii raţionale a principalelor nomenclatoare de cheltuieli, fiind cunoscut îndeobşte necesitatea armonizării procesului de alocare a resurselor cu interesul general, acela de realizarea unui echilibru între principalele forţe societale.

Lucrarea de faţă prezintă o abordare complexă, în 8 capitole, a disciplinei „Contabilitatea instituţiilor publice", urmăreşte o alocare optimă a veniturilor în urma îmbunătăţirii ratei de prelevare a lor.

Considerăm că această lucrare, este rod al unei bogate experienţe în domeniu a autorilor, oferind o şansă în plus de ameliorare a activităţii de zi cu zi a celor prezenţi în lumea contabilităţii, sporindu-le eficienţa.

Poate că cel mai important demers al autorilor este realizarea unei analize critice asupra sistemului contabil actual în cadrul instituţiilor publice. În acest context, propunem o serie de elemente de noutate în ceea ce priveşte metodele şi practicile contabile privind structurile bilanţiere.

Prin prisma acestor valenţe ale cărţii, considerăm că specialiştii şi mai ales studenţii, vor fi determinaţi în studiul acestei lucrări, fiind îndreptăţiţi să solicite autorilor clarificări, particularizări şi explicaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I

SECTORUL INSTITUŢIILOR PUBLICE – LOCUL, ROLUL ŞI IMPORTANŢA ACESTUIA PE PLAN INTERNAŢIONAL ŞI ÎN ROMÂNIA

1.1. Definirea şi cadrul legal privind instituţiile publice

În conformitate cu prevederile Legii privind finanţele publice nr. 500/2002, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 597 din 13 august 2002, cu modificările şi completările ulterioare, instituţiile publice includ: Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice, alte autorităţi publice, instituţii publice autonome, precum şi instituţiile din subordinea acestora indiferent de modul de finanţare a acestora.

Legea privind finanţele publice locale nr. 273/2006, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 618 din 18 iulie 2006, cu modificările şi completările ulterioare include în categoria instituţiilor publice şi instituţiile publice locale, respectiv comunele, oraşele, municipiile, sectoarele municipiului Bucureşti, judeţele, municipiul Bucureşti, instituţiile şi serviciile publice din subordinea acestora, indiferent de modul de finanţare a activităţii acestora.

În ceea ce priveşte definirea *instituţiilor publice* în majoritatea cazurilor se fac numeroase confuzii. Dacă am pune întrebarea: *„Care din următoarele entităţi le consideraţi instituţii publice? (Ministerul Finanţelor Publice, Institutul Naţional de Statistică, Universitatea Valahia din Târgovişte, Regia Autonomă de Transport Bucureşti)"*, sigur răspunsul va fi *„toate!"*, argumentul fiind că toate aparţin statului. Putem trage concluzia, urmare acestei întrebări că nu se cunoaşte care este sfera de cuprindere a sectorului public. Definiţia dată de reprezentanţii Fondului Monetar Internaţional este aceea că sectorul public, pe de o parte include entităţile

ce aparţin administraţiei guvernamentale centrale şi locale, iar pe de altă parte include entităţile cu scop productiv, implicate în mecanismele pieţei în obţinerea de profit.[1]

Urmare a celor de mai sus, instituţiile publice sunt acele entităţi care aparţin administraţiei guvernamentale centrale şi locale care furnizează servicii publice pentru satisfacerea nevoilor colective, au ca obiectiv bunăstarea socială şi nu maximizarea profitului şi sunt finanţate în majoritatea cazurilor din bugetul public (de stat, local, asigurări) şi sunt înfiinţate prin legi sau hotărâri de guvern date în acest sens.

1.2. Clasificarea şi sfera de cuprindere a instituţiilor publice

Instituţiile publice din România reprezintă acele organisme prin care statul şi unităţile sale administrativ-teritoriale îşi organizează şi desfăşoară activităţile.

Clasificarea instituţiilor publice se realizează conform următoarelor criterii:

După natura activităţii, instituţiile publice se împart în:[2]

- **instituţii de administraţie publică**, reprezintă acele instituţii de interes central sau local care exercită puterea legislativă: Guvernul, ministerele, consiliile judeţene, primăriile;
- **instituţii de specialitate** cu caracter funcţional, reprezintă acele instituţii care fac parte din domenii precum: cercetare, învăţământ, cultură apărare, ordine publică, sănătate, asigurări, juridic, fiscal;
- **instituţii deliberative** - sunt acele instituţii ce reprezintă puterea legislativă la nivel central şi local precum: Parlamentul, consiliile locale şi partea deliberativă a consiliilor judeţene.

După sfera de interes:

- **instituţii de interes naţional** - sunt instituţiile care desfăşoară activităţi cu impact la nivel naţional

[1] *Finance Statistics Manual*, International Monetary Fund, 2001.

[2] Tiron-Tudor, A., Gherasim, I., Tecar, S. (2003), *Contabilitatea instituţiilor publice de învăţământ superior*, Editura Dacia, Cluj-Napoca, p. 10.

Scanned with OKEN Scanner

- **instituţii de interes local** - sunt instituţiile care desfăşoară activităţi cu impact la nivel local, judeţ sau unitate administrative teritorială
- **instituţii cu personalitate juridică** – sunt instituţiile care au patrimoniu propriu, buget de venituri şi cheltuieli, îşi conduc contabilitatea proprie, au conturi deschise la unităţile de trezorerie, întreţin relaţii cu terţii, iar conducătorii acestora au calitatea de ordonatori de credite bugetare;
- instituţii fără personalitate juridică – sunt acele instituţii care funcţionează distinct pe lângă instituţiile cu personalitate juridică sau în subordinea acestora, dar nu îşi conduc contabilitatea proprie, nu au cont deschis la unităţile de trezorerie, iar conducătorii acestora nu au calitatea de ordonatori de credite bugetare (exemplu: creşe, grădiniţe, şcoli, unele clinici universitare, etc).

După nivelul ierarhic:

- **instituţii ierarhic superioare** – sunt instituţiile care au competenţe şi drepturi sporite în desfăşurarea activităţii, respectiv în repartizarea şi utilizarea fondurilor;
- **instituţii ierarhic inferioare** – sunt instituţiile care au acces la mijloacele bugetare aferente nevoilor numai prin intermediul instituţiilor ierarhic superioare.

După regimul de finanţare:[3]

- integral din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;
- din venituri proprii şi subvenţii acordate de la bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, după caz;
- integral, din veniturile proprii.

După modul de prezentare:

- **instituţii publice la nivel central:** Preşedinţia, Parlamentul, Guvernul, ministerele precum şi alte organe de specialitate ale administraţiei publice centrale;

[3] Legea finanţelor publice nr. 500/2002, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

- **instituţii publice la nivel local:** consiliile judeţene, consiliile locale, primăriile precum şi alte instituţii publice de interes local.

După domeniul în care îşi manifestă autoritatea:

- **instituţii publice care acţionează în domeniul legislativ:** Parlamentul (respectiv Senatul şi Camera Deputaţilor), consiliile judeţene şi consiliile locale;
- **instituţii publice care acţionează în domeniul executiv:** Guvernul, ministerele, prefecturile, primăriile;
- **instituţii publice care acţionează în domeniul judecătoresc:** Înalta Curte de Casaţie şi Justiţie, Consiliul Superior al Magistraturii, parchetele, instanţele judecătoreşti.

După obiectul activităţii sau modul de finanţare al activităţii curente şi de capital:[4]

- **instituţii administrative:** ministerele, prefecturile, primăriile, alte organisme centrale;
- **instituţii de specialitate:** justiţie, procuratură, învăţământ, medicale.

Sfera de cuprindere a instituţiilor publice este vastă, deoarece prin acestea statul acţionează în toate domeniile vieţii economice şi sociale. Noţiunea de instituţie publică este definită atât de către Legea finanţelor publice cât şi de Legea finanţelor publice locale.

Principalele sfere de activitate ale instituţiilor publice sunt:

- administraţia publică;
- învăţământul;
- cultura;
- cercetarea ştiinţifică;
- sănătatea;
- apărarea naţională;
- ordinea publică;
- activităţile de interes strategic;
- justiţia;

[4] Ionescu, L., *Contabilitatea instituţiilor din administraţia publică*, Editura Economică, Bucureşti, 2001.

Scanned with OKEN Scanner

- transporturile și telecomunicațiile;
- protecția mediului;
- asistența și protecția socială.

1.3. Bugetul - tablou evaluator și comparativ al veniturilor și cheltuielilor publice

Bugetul public este un act previzional, prin care se estimează și autorizează, anual, veniturile publice ale statului, ca surse bănești și destinațiile acestora, sub forma cheltuielilor.

El se caracterizează prin următoarele trăsături[5]:

- este un act de previziune;
- este un act de autorizare;
- este un act anual;
- este un act juridic;
- sistem de fluxuri financiare;
- instrument de politică a statului în domeniul fiscalității.

Veniturile publice, exprimate prin impozite, reprezintă prelevări din veniturile sau averea persoanelor fizice sau juridice, la dispoziția statului, în vederea acoperirii cheltuielilor sale, cu caracter nereversibil și fără contraprestație, de aceea putem spune că finanțele publice sunt relații sociale, în formă bănească, între stat, pe de o parte și persoane fizice și juridice, pe de altă parte, fără contrapartidă.

Bugetul public este documentul care cuprinde nu numai execuția resurselor bănești, ci și modul de repartizare și utilitare a acestora sub forma cheltuielilor bugetare.

Cheltuielile publice exprimă un consum **definitiv** de produs intern brut și cuprind:

- cheltuieli bugetare;
- cheltuieli acoperite din fonduri cu destinație specială;
- cheltuieli extrabugetare;
- cheltuieli efectuate din bugetul trezoreriei publice.

[5] Moșteanu T. (coord.), *Finanțe publice. Note de curs și aplicații pentru seminar*, Editura Universitară, București, 2008, p. 288-299.

Scanned with OKEN Scanner

Veniturile şi cheltuielile publice nu sunt simpli indicatori ai bugetului, ci îndeplinesc rolul de pârghii folosite de stat pentru stimularea dezvoltării sau restrângerii unor activităţi, a producţiei şi consumului anumitor produse, pentru influenţarea anumitor categorii sociale în realizarea acţiunilor în care statul este direct interesat.

1.3.1. Principii şi reguli bugetare

La întocmirea bugetelor se au în vedere următoarele principii şi reguli bugetare[6]:

- **principiul universalităţii** (veniturile şi cheltuielile se includ în buget în totalitate, în sume brute, fără a fi afectate unei anumite cheltuieli bugetare);
- **principiul publicităţii**, potrivit căruia sistemul bugetar este deschis şi transparent, aceasta realizându-se prin:
  - dezbaterea publică a proiectelor de buget, cu prilejul aprobării acestora;
  - dezbaterea publică a conturilor generale anuale de execuţie a bugetelor, cu prilejul aprobării acestora;
  - publicarea în Monitorul Oficial al României;
  - mijloacele de informare în masă, prin difuzarea de informaţii asupra conţinutului bugetului, exceptând informaţiile şi documentele nepublicabile, prevăzute de lege.
- **principiul unităţii**, conform căruia veniturile şi cheltuielile bugetare se înscriu într-un singur document. Reuniunea tuturor veniturilor şi cheltuielilor într-un singur buget de stat creează o imagine de ansamblu şi cât mai clară asupra resurselor financiare ale statului şi destinaţiilor lor;
- **principiul anualităţii** (veniturile şi cheltuielile bugetare sunt aprobate prin lege pe o perioadă de un an, care corespunde exerciţiului bugetar şi toate încasările şi plăţile)[7];

---

[6] Bistriceanu G.D., Popescu G.H., *Bugetul de Stat al României*, Editura Universitară, Bucureşti, 2007, p. 26-34.

[7] Dascalu C., (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *Convergenta contabilităţii publice din România la Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, p. 13.

Scanned with OKEN Scanner

- **principiul specializării bugetare** (veniturile și cheltuielile bugetare se înscriu și se aprobă în buget, potrivit clasificației bugetare;
- **principiul unității monetare** (toate operațiunile bugetare se exprimă în moneda națională);
- **principiul echilibrării bugetare** presupune acoperirea integrală a cheltuielilor din veniturile ordinare ale bugetului. Echilibrul bugetar are în vedere elaborarea unor bugete balansate, precum și păstrarea echilibrului în perioada de execuție a bugetului.
- **principiul realității bugetare,** acest principiu nu apare în Legea finanțelor publice și are în vedere două aspecte:
  - înscrierea în buget a veniturilor bugetare posibil de realizat, deci cu un grad de certitudine cât mai mare, și a cheltuielilor necesare perioadei bugetare, prioritare în condițiile perioadei date;
  - modul de elaborare și de execuție a bugetului să aibă la bază date verificabile și ușor de identificat.
- **principiul neafectării veniturilor bugetare** este un principiu al bugetului de stat potrivit căruia veniturile bugetare, după încasare trebuie depersonalizate, să-și piardă individualitatea și proveniența și sunt utilizate pentru efectuarea cheltuielilor bugetare, oricare ar fi acestea. Potrivit acestui principiu nu se admite ca un anumit venit bugetar să fie afectat pentru finanțarea unor anumite cheltuieli.

Bugetarea este un element major al activității de date financiare. Bugetarea este procesul de alocare a resurselor la nevoile prioritare ale unei instituții. Adoptarea unui buget implică faptul că o serie de decizii au fost făcute de către consiliul de conducere, în funcție de nevoia de resurse. Bugetul prevede, de asemenea, un instrument important pentru controlul și evaluarea resurselor.

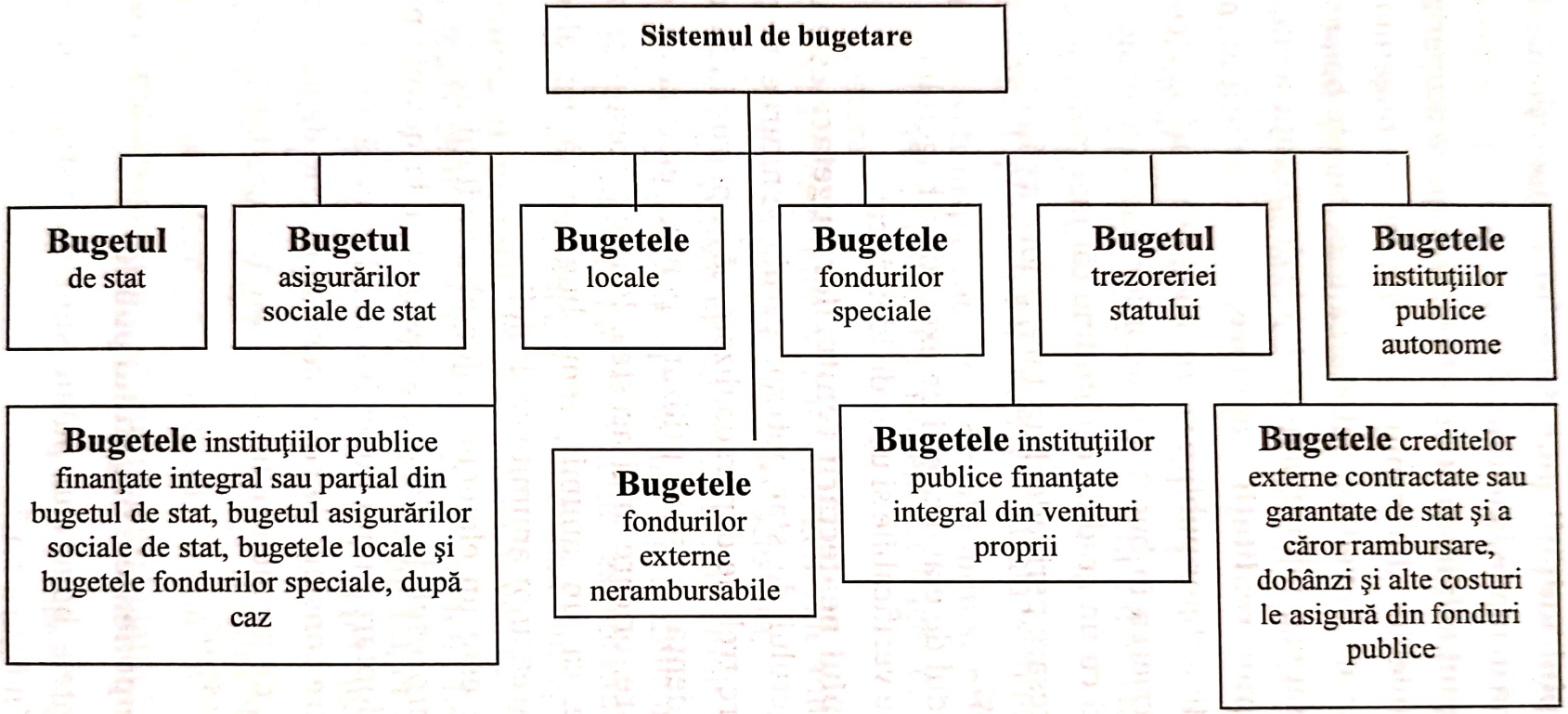
1.3.2. Componentele bugetului public

Componentele bugetului public sunt un sistem unitar de bugete format prevăzut în figura 1.1.[8]

[8] Moșteanu T. (coord.), *op.cit.*, p. 289.

Scanned with OKEN Scanner

Figura nr. 1.1. **Sistemul de bugetare**


Sistemul de bugetare
Bugetul de stat
Bugetul asigurărilor sociale de stat
Bugetele locale
Bugetele fondurilor speciale
Bugetul trezoreriei statului
Bugetele instituţiilor publice autonome
Bugetele instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele locale şi bugetele fondurilor speciale, după caz
Bugetele fondurilor externe nerambursabile
Bugetele instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii
Bugetele creditelor externe contractate sau garantate de stat şi a căror rambursare, dobânzi şi alte costuri le asigură din fonduri publice

Sursa: prelucrată după Moşteanu T. (coord.), *Finanţe publice. Note de curs şi aplicaţii pentru seminar*, Editura Universitară, Bucureşti, 2008, p. 289

Scanned with OKEN Scanner

❖ **Bugetul de stat.** Ca buget al administraţiei centrale de stat, bugetul de stat este elaborat şi administrat de Guvern şi aprobat de Parlament prin **lege**. El cuprinde veniturile şi cheltuielile repartizate prin legea bugetară anuală, care sunt de importanţă centrală.

La închiderea exerciţiului bugetar, reprezentanţii puterii executive prezintă rapoarte cu privire la activitatea lor de mobilizare a resurselor şi de folosire a cheltuielilor, în concordanţă cu legea bugetului. În mod concret, există mai multe documente referitoare la bugetul de stat.

❖ **Bugetul asigurărilor sociale de stat**[9] este alimentat din contribuţia pentru asigurări sociale plătită de angajatori, contribuţia individuală a salariaţilor la asigurările sociale, contribuţia celor care beneficiază de bilete de tratament şi de odihnă şi alte venituri. Cheltuielile acestui buget vizează protecţia socială şi îmbracă forma pensiilor, trimiterilor la tratament balnear şi odihnă, indemnizaţiilor şi ajutoarelor de asigurări sociale etc.

❖ **Bugetele locale** dimensionează prevederile bugetare ale cheltuielilor în raport cu nevoile lor proprii, în corelare cu resursele pe care le pot mobiliza din impozite, taxe şi celelalte venituri stabilite de legea bugetară. Rezultatele execuţiei bugetelor locale reprezentând excedente, rămân la dispoziţia unităţilor. Autonomia stimulează iniţiativa locală în realizarea veniturilor şi satisfacerea cerinţelor sociale locale.

În cazul în care bugetele nu-şi pot acoperi cheltuielile din venituri proprii stabilite în conformitate cu legea, acestea pot beneficia de transferuri de fonduri băneşti de la bugetul de stat. În acest fel, unităţile administrativ-teritoriale care se confruntă cu greutăţi de ordin economic şi financiar pot fi sprijinite pentru acoperirea unor cheltuieli care nu suportă amânare şi nici nu pot fi diminuate. Bugetele judeţene reprezintă o verigă distinctă în cadrul bugetelor locale. Ele cuprind venituri şi cheltuieli finanţate pentru obiective şi acţiuni de interes judeţean.

❖ **Bugetele fondurilor speciale** se întocmesc în legătură cu dimensionarea resurselor şi cheltuielilor necesare pentru finanţarea anumitor obiective şi acţiuni necesare în perioada considerată, pentru care se constituie prelevări obligatorii predestinate acestora, pe baza unor legi speciale (prin care se instituie asemenea fonduri).

---

[9] Moşteanu T., Attila G., *Buget şi Trezorerie Publică*, Editura Universitară, Bucureşti, 2005, p. 42-87.

Scanned with OKEN Scanner

❖ **Bugetul trezoreriei generale a statului** cuprinde resursele şi cheltuielile trezoreriei, ca instituţie, privind activitatea prin care aceasta îşi îndeplineşte funcţiile.

❖ **Bugetul instituţiilor publice autonome** cuprind resursele şi cheltuielile acelor instituţii publice centrale, care nu sunt subordonate nici unei alte instituţii.

❖ **Bugetele instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din bugetul de stat** includ cheltuieli anuale ale instituţiilor publice ce funcţionează doar pe baza resurselor primite de la bugetul de stat, în funcţie de sistemul de finanţare şi sunt în subordinea instituţiilor publice autonome, sau cuprind veniturile şi cheltuielile anuale ale instituţiilor publice ce primesc subvenţii de la bugetele mai sus menţionate, după caz, în completarea fondurilor proprii (în cazul finanţării parţiale) şi sunt în subordinea instituţiilor publice autonome. *În situaţia învăţământului de stat acesta trebuie să întocmească distinct bugete pentru fiecare din cele două subcapitole ale clasificaţiei funcţionale.*

❖ **Bugetele instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii** sunt documente în care sunt prevăzute şi aprobate veniturile şi cheltuielile instituţiilor publice aflate în subordinea unor instituţii publice autonome, ce funcţionează doar pe baza veniturilor proprii.

❖ **Bugetele creditelor externe rambursabile, contractate sau garantate de stat** se referă la fondurilor a căror rambursare, dobânzi şi alte costuri se asigură din fonduri publice.

❖ **Bugetele fondurilor externe nerambursabile** sunt documentele în care sunt prevăzute şi aprobate veniturile şi cheltuielile fondurilor externe care nu trebuie rambursate.

Acest sistem unitar şi corelat de bugete formează **bugetul general consolidat**, prin care se dimensionează şi se compară, la nivelul unui an veniturile şi cheltuielile statului şi ale celorlalte instituţii publice.

În Legea privind finanţele publice nr. 500 /2002 se precizează:

„Veniturile şi cheltuielile sistemului bugetar, cumulate la nivel naţional, alcătuiesc veniturile bugetare totale, respectiv cheltuielile bugetare totale care, după consolidare, prin eliminarea transferurilor dintre bugete,

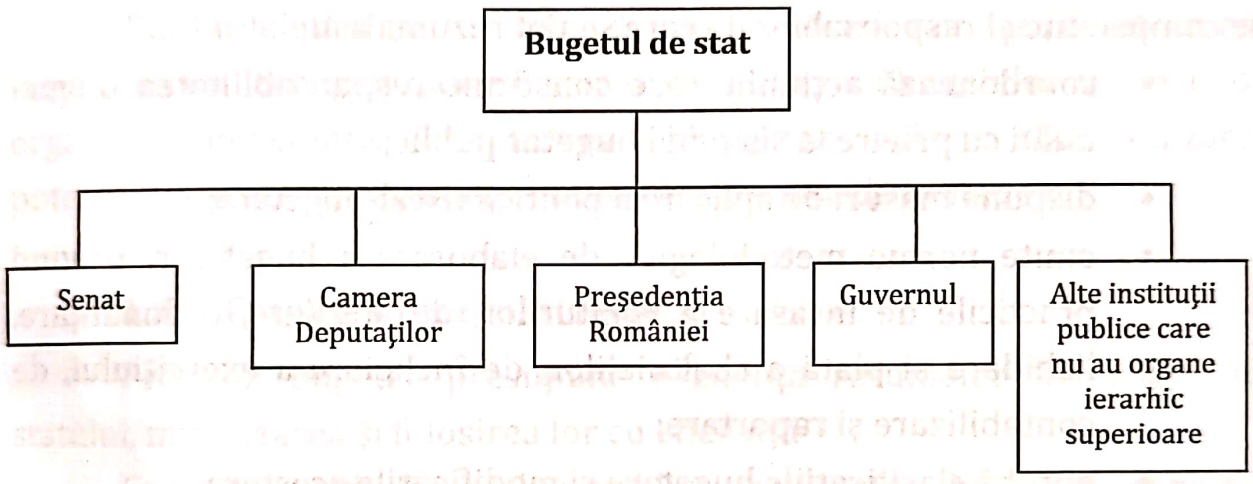
Scanned with OKEN Scanner

vor evidenţia dimensiunile efortului financiar public pe anul respectiv, starea de echilibru sau dezechilibru, după caz"[10].

1.3.3. Organizarea sistemului bugetar în România

Bugetul de stat cuprinde în structura sa bugetul următoarelor entităţi, prezentat în figura 1.2., el se aprobă de către Parlament prin legea bugetară anuală[11].

Figura nr. 1.2. **Structura bugetului de stat**



Sursa: prelucrată după Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *Convergenta contabilităţii publice din România la Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, p. 18-20

Activitatea finanţelor publice include elaborarea şi execuţia bugetului, stabilirea şi perceperea impozitelor, taxelor şi a celorlalte venituri ale statului, urmărirea utilizării mijloacelor financiare aflate la dispoziţia instituţiilor publice, controlul modului de folosire a mijloacelor materiale şi băneşti aparţinând regiilor autonome şi celorlalte instituţii publice.

Organul de decizie în domeniul finanţelor publice este Parlamentul. Acesta stabileşte şi aprobă, prin lege, veniturile statului şi normele de cheltuieli aferente entităţilor publice. Parlamentul examinează şi aprobă

[10] Legea 500/2002 privind finanţele publice, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 597/13.08.2002.
[11] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 18-20.

Scanned with OKEN Scanner

anual bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, precum şi contul general al execuţiei bugetului. Legea stabileşte veniturile şi cheltuielile bugetului pentru fiecare an, desfăşurându-le pe capitole şi subcapitole şi respectiv pe acţiuni şi articole de cheltuieli.

Guvernul, organul suprem al administraţiei de stat, elaborează proiectul bugetului şi al contului general anual de execuţie bugetară, supunându-le aprobării Parlamentului. De asemenea, Guvernul aprobă şi răspunde de realizarea prevederilor bugetare şi exercită conducerea generală a activităţii executive în domeniul finanţelor.

Ministerul Finanţelor Publice are, în procesul bugetar, o gamă largă de competenţe şi responsabilităţi, care se pot rezuma astfel:

- coordonează acţiunile care constituie responsabilitatea Guvernului cu privire la sistemul bugetar public;
- dispune măsuri de aplicare a politicii fiscal-bugetare;
- emite norme metodologice de elaborare a bugetelor, privind practicile de încasare a veniturilor, de angajare, ordonanţare, lichidare şi plată a cheltuielilor, de încheiere a exerciţiului, de contabilizare şi raportare;
- aprobă clasificaţiile bugetare şi modificările acestora;
- monitorizează execuţia bugetară;
- colaborează cu Banca Naţională a României la elaborarea balanţei de plăţi externe, a reglementărilor în domeniul monetar şi valutar;
- propune soluţii de acoperire a deficitului sau de utilizare a excedentului din contul curent al balanţei de plăţi externe etc.

Ministerele şi celelalte organe ale administraţiei centrale de stat au compartimente specializate în domeniul financiar, care îndeplinesc următoarele atribuţii:

- elaborează bugete de venituri şi cheltuieli şi urmăresc realizarea acestora;
- repartizează creditele bugetare organelor ierarhic inferioare;
- exercită controlul financiar asupra activităţii unităţilor subordonate şi iau măsuri pentru înlăturarea deficienţelor constatate.

Scanned with OKEN Scanner

Organele locale ale administraţiei de stat (consilii comunale, orăşeneşti, municipale etc.) realizează autonomia locala şi au ca atribuţii următoarele:

- aprobarea anuală a bugetului local;
- stabilirea impozitelor şi taxelor locale, precum şi a taxelor speciale pe termen limitat, în condiţiile prevăzute de lege;
- încurajarea organizării şi desfăşurării activităţii agenţilor economici in scopul creşterii veniturilor locale şi al atragerii forţei de muncă disponibile.

Entităţile publice de subordonare centrală sau locală întocmesc bugete de venituri şi cheltuieli, urmăresc realizarea bugetelor aprobate de organele competente, îndeplinirea obligaţiilor faţă de stat, utilizarea potrivit destinaţiei a resurselor financiare primite de la stat etc.

1.3.4. Etapele procesului bugetar

Procesul bugetar presupune existenţa resurselor financiare ale statului, mobilizarea şi folosirea lor cu eficienţă[12].

Conform Legii finanţelor publice, activitatea bugetară parcurge următoarele etape:

1. Elaborarea proiectului bugetului

Această etapă se elaborează de către Ministerul Finanţelor Publice pe baza propunerilor instituţiilor, a evoluţiei economice din perioada premergătoare şi a tendinţelor conjuncturale manifestate pe plan intern şi extern.

2. Aprobarea proiectului bugetului presupune:

- prezentarea de către prim-ministru a proiectului de buget Parlamentului;
- se analizează acest proiect de buget în comisiile parlamentare de specialitate;
- asupra proiectului de buget se aduc modificări în urma dezbaterilor;

[12] Bistriceanu G.D., Popescu G.H., *op.cit.*, p. 331-334.

Scanned with OKEN Scanner

- se aprobă proiectul de buget cu amendamentele aduse;
- se ratifică de către preşedintele României.

3. *Executarea bugetului*

Execuţia bugetului parcurge următoarele etape[13]:

- veniturile şi cheltuielile bugetare se repartizează pe trimestre, în funcţie de termenele legale de încasare a veniturilor şi de perioada în care este necesară efectuarea cheltuielilor;
- execuţia de casă a bugetului se realizează prin trezoreria statului şi prin unităţi bancare. Trezoreria statului asigură atât execuţia bugetului central, cat şi a celor locale prin direcţiile sale judeţene;
- realizarea veniturilor bugetare înseamnă încasarea integrală şi la termenele stabilite a veniturilor bugetare. Pentru obţinerea unui venit bugetar parcurgem mai multe momente, şi anume:
  - *aşezarea venitului,* adică identificarea şi cuantificarea materiei impozabile de care dispune o persoană fizică sau juridică;
  - *lichidarea* înseamnă determinarea obligaţiei faţă de buget prin stabilirea cuantumului venitului bugetar. Acest moment trebuie să ţină seama de cotele de impunere, de mărimea masei impozabile şi de situaţia financiară a debitorului;
  - *emiterea titlului de percepere a impozitului* constă în înscrierea sumei într-un act pe baza căruia se autorizează perceperea unui anumit venit în contul bugetului. Actul poate fi: titlu de încasare, când contribuabilul plăteşte din proprie iniţiativă impozitul, sau ordin de încasare, când are loc executarea silită;
  - *perceperea* reprezintă momentul încasării efective a venitului bugetar. Acest moment include urmărirea contribuabilului în cazul în care nu achită integral sau la termen obligaţia faţă de buget;
- efectuarea cheltuielilor bugetare se face în limita aprobată în buget (care este limita maximă) şi numai pentru destinaţia aprobată. Respectând aceste două restricţii, efectuarea oricărei cheltuieli publice presupune următoarele momente:

[13] Ibidem, p. 42-43.

Scanned with OKEN Scanner

- *angajarea* înseamnă asumarea obligaţiei de către stat de a plăti; acest moment determină stabilirea sumei-limită în care se poate încadra o instituţie sau o societate finanţată de la buget;
- *lichidarea* înseamnă verificarea efectuării contraprestaţiei şi determinarea sumei datorate;
- *ordonanţarea* constă în emiterea ordinului de plată în favoarea celui îndreptăţit; ordinul de plată trebuie să poarte viza controlului preventiv deoarece sunt afectaţi banii statului;
- *plata* înseamnă stingerea obligaţiei statului faţă de instituţia sau societatea finanţată.

Momentele angajării, lichidării şi ordonanţării sunt realizate de ordonatorii de credite, iar momentul plăţii este realizat de gestionarii publici sau contabilii plătitori ai trezoreriei.

4. Închiderea exerciţiului bugetar

Constă în elaborarea contului general de execuţie bugetară care reflectă toate operaţiile efectuate şi stabileşte deficitul sau excedentul bugetar[14].

Etapa de închidere a exerciţiului bugetar are la bază raportările financiare ale ordonatorilor principali de credite. Acestea se depun la Ministerul Finanţelor Publice, care le verifică, le analizează şi întocmeşte contul general de execuţie bugetară. Se întocmeşte contul general de execuţie pentru fiecare componenţă a sistemului bugetar. La nivelul bugetelor locale conturile de execuţie cad în sarcina primăriilor, care le elaborează şi le înaintează spre aprobare organelor de decizie alese.
Contul general de execuţie bugetară se aprobă de către Parlament. Întreaga procedură bugetară este supusă controlului. În funcţie de organul care îl exercită, controlul bugetar poate fi:

- control bugetar politic - se efectuează de către Parlament şi constă în examinarea şi adoptarea bugetelor, examinarea şi aprobarea contului de închidere;

[14] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 43-44.

Scanned with OKEN Scanner

- controlul administrativ - este efectuat de către Ministerul Finanţelor Publice, prin organele sale specializate. Acest tip de control are în vedere verificarea procedurii de încasare a veniturilor şi a efectuări cheltuielilor, cu respectarea limitei şi a destinaţiei aprobate;
- controlul jurisdicţional - îl efectuează Curtea de Conturi şi se referă numai la etapa execuţiei bugetare.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II

CONTABILITATEA CAPITALURILOR

2.1. Rolul şi importanţa capitalurilor

Capitalurile instituţiei[15], ca surse de finanţare cu caracter stabil, reprezintă echivalentul valoric al resurselor investite in active de proprietar - stat (capitaluri proprii) sau terţe persoane (datorii). Datoriile cu grad ridicat de exigibilitate, denumite datorii necurente, se regăsesc sub forma împrumuturilor şi datoriilor asimilate pe termen lung.

Conceptul economic de capital a căpătat accepţiuni contabile noi. Studiul situaţiilor financiare, în contextul standardelor internaţionale şi al normelor naţionale intrate in vigoare la data de 1.01.2006, a identificat capitalurile drept categorie a situaţiei poziţiei financiare, înlocuind pasivul. Aşadar, reglementările interne şi internaţionale prezintă sursele organizaţiei având în vedere încadrarea în capitaluri proprii şi datorii.

Capitalurile proprii sunt definite în normele româneşti drept interes rezidual al statului sau al unităţilor administrativ - teritoriale, în calitate de proprietari ai activelor unei instituţii publice, după deducerea tuturor datoriilor. IPSAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* denumeşte capitalurile proprii şi active nete datorită modului de determinare deductiv din formatul listă al bilanţului:

Active nete / Capitaluri proprii = Total active - Total datorii

Prin rapoartele la contabilitatea întreprinderilor remarcăm absenţa categoriei contabile a capitalurilor permanente. Este cunoscut faptul că entităţile publice, conform Legii finanţelor publice, nu pot contracta direct împrumuturi cu instituţiile de credit. Pe de altă parte, împrumuturile pe termen lung sunt contractate şi garantate de stat sau unităţi administrativ

[15] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 154.

- teritoriale în scopul asigurării resurselor financiare ale întregului sistem ierarhic subordonat. Acestea îmbracă forma datoriei publice guvernamentale şi/sau locale care reprezintă obligaţii financiare interne şi externe provenite din împrumuturi contractate direct sau garantate de Guvern şi/sau unităţi administrativ-teritoriale, de pe pieţele financiare. Deşi sunt surse cu caracter permanent din punct de vedere al exigibilităţii, nu pot fi apreciate drept capitaluri permanente datorită particularităţilor prezentate.

Este de subliniat *convergenţa până la identitate privind definirea conceptului de capital propriu, în ambele referenţiale contabile.*

Standardul remarcă posibilitatea ca activele nete/capitalurile proprii să aibă valoare pozitivă sau negativă, efect al evaluării reziduale realizate în Situaţia poziţiei financiare (bilanţ). Categoria capitalurilor proprii cuprinde elemente constitutive a căror tipologie este influenţată de cadrul legislativ propriu comunităţii şi de specificul socio-economic al acesteia. Normele din România includ în sfera capitalurilor proprii:

- fondurile;
- rezultatul patrimonial şi rezultatul reportat;
- rezervele din reevaluare.

IPSAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare* recomandă următoarea structură a capitalurilor proprii:

- capital subscris reprezentat de cumulul contribuţiilor de la proprietari (de regulă statul), corectat cu distribuirile către aceştia (de exemplu, vărsăminte efectuate către stat);
- surplusuri sau deficite acumulate determinate prin compararea veniturilor cu cheltuielile recunoscute în cursul perioadei;
- rezerve care se prezintă după natura şi scopul constituirii;
- interese minoritare reprezentate de o parte a surplusului / deficitului net şi activelor nete / capitalurilor proprii atribuibile participaţiilor nedeţinute, direct sau indirect, prin entităţi controlate, de entitatea care controlează.

Referenţialul IPSAS are în vedere toate categoriile de entităţi din sectorul public, atât cele care nu au capital social (dată fiind particularitatea înfiinţării şi funcţionării pe baza banului public a unei entităţi

Scanned with OKEN Scanner

publice), cât și cele care au în componență „întreprinderi guvernamentale de afaceri" privatizate parțial, cu fonduri private subscrise și vărsate pe bază de acțiuni.

Aceste entități constituie capital social, cu interes financiar în activele nete/capitalurile proprii.

Tipologia capitalurilor proprii conform normelor naționale plasează *fondurile* pe prima poziție. Acestea sunt surse proprii ale entității publice recunoscute în cazul activelor fixe pentru care nu se calculează amortizare, precum și pentru resurse publice cu destinație specială concretizată în fondul de rulment, fondurile de rezervă, fondurile de risc etc. Cele din urmă sunt rezultatul reglementărilor specifice și se regăsesc în entități care potrivit cadrului juridic constituie și utilizează unul sau mai multe dintre fondurile cu destinație specială.

Rezultatul patrimonial este cel de-al doilea element al capitalurilor proprii, care reprezintă diferența dintre venituri și finanțări pe de-o parte și cheltuieli pe de altă parte. Datorită formei deductive rezultatul poate fi:

- pozitiv, sub forma surplusului (pentru entitățile integral finanțate de la buget) sau profitului (în cazul entităților sau activităților finanțate din venituri proprii);
- negativ, sub formă de deficit (pentru entitățile integral finanțate de la buget) sau sub forma pierderii (în cazul entităților sau activităților finanțate din venituri proprii).

Așadar, rezultatul patrimonial este o valoare reziduală care rezultă în urma deducerii cheltuielilor din venituri, definire împărtășită și de IPSAS 3 *Surplusul sau deficitul net al perioadei, erori fundamentale și modificări ale politicilor contabile.*

Normele naționale utilizează și conceptul de rezultat al execuției bugetare care se obține din compararea plăților nete de casă cu cheltuielile efective, realizate pe surse de finanțare. Rezultatul execuției poate fi excedent sau deficit bugetar și a fost supus analizei în capitolele anterioare. El nu reprezintă un element de capital propriu având natură pur financiară-bugetară deoarece apreciază gradul efectiv de utilizare a banului public.

Scanned with OKEN Scanner

Un element divergent al capitalurilor proprii îl reprezintă rezultatul reportat care într-o accepţiune generală reprezintă rezultatul financiar sau o parte a rezultatului a cărei afectare a fost amânată pentru exerciţiile anterioare. Ca şi rezultatul patrimonial, rezultatul reportat poate fi pozitiv sau negativ. În normele naţionale, rezultatul reportat este rezultatul patrimonial al exerciţiilor anterioare, care în situaţia poziţiei financiare apare distinct. În recomandările IPSAS 1 există în bilanţ surplus/deficit acumulat care cuprinde atât rezultatul curent, cât şi pe cele din exerciţiile anterioare.

Provizioanele sunt datorii cu exigibilitate sau valoare incertă, valoarea neputând depăşi, din punct de vedere valoric, sumele necesare stingerii obligaţiei curente la data bilanţului.

În conformitate cu prevederile IPSAS 19 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*, un provizion va fi recunoscut numai atunci când:

- o instituţie are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabil ca o ieşire de resurse să fie necesară pentru a onora obligaţia respectivă, şi
- poate fi realizată o estimare a valorii obligaţiei.

Dacă aceste condiţii nu sunt îndeplinite, nu va fi recunoscut un provizion.

În sfera provizioanelor nu sunt incluse obligaţiile de oferire a beneficiilor sociale, care apar ca o consecinţă a angajamentelor asumate de stat, precum:

- oferirea de servicii de sănătate, educaţie, gospodărie, transport şi alte servicii sociale;
- plata beneficiilor către familii, pensionari, persoane cu handicap, persoane aflate in şomaj, veterani şi alţii.

De asemenea, *datoriile contingente* nu sunt recunoscute ca datorii şi ca atare pentru ele nu se estimează un provizion, deoarece ele sunt:

- obligaţii posibile, dar pentru care trebuie să se confirme dacă instituţia are o obligaţie curentă care poate genera o reducere

Scanned with OKEN Scanner

de resurse care încorporează beneficii economice sau potențialul de servicii;

- obligații curente care nu îndeplinesc criteriile de recunoaștere, deoarece fie nu este probabil sa fie necesară o reducere a resurselor entității care încorporează beneficii economice sau potențial de servicii pentru stingerea obligației, fie nu poate fi realizată o estimare suficient de credibilă a valorii obligației.

2.2. Contabilitatea rezervelor din reevaluare

Activele fixe pot fi supuse reevaluării[16], fiind prezentate în bilanț la valoarea reevaluată, și nu la costul istoric, în conformitate cu IPSAS 17 *Imobilizări corporale.* Reevaluarea se face, cu excepțiile prevăzute în reglementările legale, la valoarea justă. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate de evaluatori autorizați sau de comisii tehnice. Aceasta va înlocui costul de achiziție sau costul de producție, regulile de amortizare aplicându-se valorii determinate astfel.

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului.

IPSAS 7 precizează că, dacă rezultatul reevaluării este pozitiv, atunci aceasta se tratează:

- ca o creștere a rezervei din reevaluare, daca nu a existat o descreștere anterioară, recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ;
- ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreșterea recunoscută anterior la acel activ.

Dacă rezultatul reevaluării este negativ, aceasta se tratează:

- ca o scădere a rezervei din reevaluare cu o valoarea minimă dintre valoarea acelei rezerve și valoarea descreșterii; eventuala diferență rămasă neacoperită din rezervele existente se înregistrează ca o cheltuială;

[16] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ștefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 172.

Scanned with OKEN Scanner

- ca o cheltuială cu întreaga valoare a descreşterii dacă în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă acelui activ.

Precizări mai detaliate sunt prezentate la capitolul de active fixe.

2.3. Contabilitatea specifică provizioanelor

Conform IPSAS 19 *Provizioane, datorii contingente şi active contingente*[17], valoarea recunoscută ca provizion va constitui cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente la data raportării. Estimarea provizionului o realizează conducerea instituţiei luând în considerare experienţa unor tranzacţii similare sau rapoarte elaborate de experţi independenţi, precum şi riscurile şi incertitudinile legate de evenimente. În estimarea riscurilor, trebuie aplicat principiul prudenţei cu scopul de a nu subevalua datoriile şi a nu supraevalua activele. Acolo unde efectul inflaţiei este considerat semnificativ, provizionul va trebui să actualizeze cheltuielile estimate pentru stingerea obligaţiei.

În cazul în care există dovezi suficient de obiective, în valoarea provizionului pot fi avute în vedere şi evenimentele viitoare care pot afecta sumele necesare stingerii unei obligaţii; de exemplu, efectele inflaţiei trebuie avute in vedere în estimarea provizionului. Însă câştigurile rezultate din cedarea preconizată a activelor nu vor fi luate în considerare în evaluarea provizionului. De asemenea, nu vor fi recunoscute provizioane pentru deficitele nete din activităţi viitoare de exploatare.

Provizioanele ar trebui revizuite la fiecare dată de raportare şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. Atunci când provizionul a rămas fără obiect trebuie anulat, nefiind probabilă o ieşire de resurse.

Utilizarea provizionului se face numai în scopul pentru care a fost iniţial recunoscut. Instituţiile publice pot constitui provizioane pentru litigii, reparaţii pe timpul perioadei de garanţie, alte provizioane de tipul restructurărilor, reparaţii şi întreţinere etc.

❖ **Provizioanele pentru litigii** se constituie în cazul litigiilor pe rol, în care există probabilitatea înregistrării de pierderi. Valoarea

[17] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 181.

Scanned with OKEN Scanner

provizionului va avea în vedere eventualele despăgubiri, daune pretinse, onorarii ale avocaţilor, taxe judiciare etc.

❖ **Provizioanele pentru garanţii acordate clienţilor** sunt acordate pentru reparaţii pe timpul perioadei de garanţie. Ele au în vedere o gamă largă de elemente, cel mai probabil obligaţia fiind estimată prin ponderarea tuturor rezultatelor posibile cu probabilitatea de realizare a fiecăruia. Această metodă statistică de evaluare poartă numele de *valoare preconizată.* Prin urmare, provizionul va fi evaluat în funcţie de probabilitatea de a se înregistra o anumită pierdere. În cazul în care există un interval continuu de rezultate posibile, iar probabilităţile de realizare ale fiecăruia sunt egale, se va utiliza punctul de mijloc al intervalului (de exemplu, dacă probabilitatea de realizare este cuprinsă între 60% şi 90%, se va alege 75%).

❖ **Provizioanele pentru restructurare** se realizează cu ocazia restructurărilor către Guvern, ministere sau agenţii exemple de restructurare fiind:

- terminarea sau cedarea unei activităţi sau a unui serviciu;
- închiderea unui sediu sau încetarea activităţii unei agenţii guvernamentale dintr-o locaţie sau dintr-o regiune specifică, sau mutarea activităţilor dintr-o regiune in alta;
- modificări în structura conducerii, de exemplu, eliminarea unui nivel de conducere sau a unui serviciu executiv;
- reorganizări fundamentale care au un efect semnificativ în natura şi scopul activităţii instituţiei.

Provizionul nu se recunoaşte decât atunci când sunt îndeplinite următoarele condiţii:

❖ Instituţia dispune de un plan detaliat pentru restructurare, care să conţină cel puţin:

- activitatea sau unitatea operaţională sau partea de activitate la care se referă;
- principalele locaţii afectate de plan;
- locaţia, funcţia şi numărul aproximativ de angajaţi care vor primi compensaţii pentru încetarea activităţii;
- cheltuielile implicate;
- data de la care se va implementa planul de restructurare.

Scanned with OKEN Scanner

❖ Cei afectaţi au motive să creadă că restructurarea va fi realizată sau deja li s-au comunicat principalele caracteristici ale planului celor care vor fi afectaţi de proces. Dovezi în acest sens constau în anunţarea publică a principalelor caracteristici ale planului, în vânzarea sau transferul activelor, în stabilirea de acorduri alternative pentru clienţii serviciilor, în notificarea asupra intenţiei de a desface contracte etc.

Provizionul pentru restructurare va include numai costurile directe generate de restructurare, nu şi pe cele care vizează administrarea viitoare a activităţii, recalificarea sau mutarea personalului permanent, marketingul sau investiţiile în noi sisteme şi reţele de distribuţie.

De asemenea, câştigurile din cedarea preconizată a activelor nu sunt luate în considerare la evaluarea provizionului chiar dacă vânzarea activelor reprezintă o componentă a restructurării.

2.4. Contabilitatea specifică datoriilor necurente

În categoria datoriilor pe termen lung (necurente) sunt incluse: împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, datoria publică internă şi externă şi alte datorii pe termen lung, în cadrul cărora se evidenţiază operaţiile de leasing.

2.4.1. Contabilitatea privind împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni

Împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni, denumite şi împrumuturi obligatare, sunt de regulă împrumuturi pe termen lung efectuate de o instituţie, contractate prin titluri de valoare negociabile denumite obligaţiuni.

Spre deosebire de acţiuni, care reprezintă titluri de proprietate (acţionarii sunt proprietari), obligaţiunile sunt titluri de credit (deţinătorii de obligaţiuni sunt creditori). Obligaţiunile din aceeaşi emisiune trebuie să fie de o valoare egală şi acordă posesorilor lor drepturi egale.

Modalităţile de rambursare (amortizare) a obligaţiunilor se stabilesc în momentul contractării împrumutului şi pot fi:

➢ rambursarea integrală la scadenţă, respectiv la expirarea duratei prevăzute cu plata anuală a dobânzilor;

Scanned with OKEN Scanner

➢ este forma cea mai simplă şi mai uşor de gestionat, dar prezintă dezavantajul ieşirii unui volum important de lichidităţi la sfârşitul perioadei de împrumut;

➢ rambursarea progresivă (în tranşe) prin procedeele tragerii la sorţi sau răscumpărării este o amortizare în serii egale care constă în rambursarea în fiecare an a aceluiaşi număr de titluri prin tragere la sorţi sau răscumpărare direct prin bursa. Anuitatea (cuponul şi amortismentul) va fi degresivă deoarece va scădea valoarea dobânzii, aceasta fiind calculată la un număr tot mai mic de obligaţiuni;

➢ rambursarea prin *anuităţi constante;* constă în elaborarea unui plan de amortizare astfel conceput încât sumele consacrate fiecărui an pentru rambursarea obligaţiunilor şi plata dobânzilor să fie practic constante. Totuşi, obligaţiunile nefiind divizibile, anuitatea nu va fi riguros constantă. Teoretic, ea se calculează plecând de la expresia valorii actuale, astfel:

$$\text{Anuitatea} = \frac{Nr.de\,obligatiuni\,emise \times Valoarea\,no\min ală \times i}{1-(1+1)^{-n}}$$

unde: i = rata dobânzii;
n = durata în ani a împrumutului.

Împrumutul obligatar se caracterizează prin următoarele elemente:

➢ *durata:* obligaţiunile sunt emise pe un termen determinat numit scadenţă;

➢ *valoarea nominală:* este valoarea înscrisă pe obligaţiuni şi serveşte ca bază de calcul al dobânzilor. Ea nu poate fi mai mică decât limita stabilită prin lege;

➢ *dobânda:* reprezintă venitul obligaţiunii. În funcţie de tipul ratei dobânzii se disting două categorii de împrumuturi obligatare:

➢ împrumuturi cu rată fixă (rata nominală a dobânzii). În acest caz, rata dobânzii şi valoarea sa absolută rămân fixe pe întreaga perioadă de valabilitate a obligaţiunilor;

➢ împrumuturi cu rată revizuibilă, denumită şi rata de piaţă a dobânzii. În acest caz, rata dobânzii se modifică în funcţie de

Scanned with OKEN Scanner

procentul de dobândă care se oferă pe piaţă pentru obligaţiunile cu acelaşi risc.

Dobânda anuală a obligaţiunilor, calculată prin aplicarea ratelor asupra valorii nominale a obligaţiunii, este denumită CUPON.

Scadenţa obligaţiunilor, datele de plată a dobânzii, rata dobânzii şi alte caracteristici ale împrumutului sunt prevăzute în contractul de emisiune.

La subscriere, obligaţiunile sunt **evaluate** la următoarele valori:

- ***preţul de emisiune*** - este preţul care va fi încasat de la obligatar (preţul de vânzare). El poate fi mai mic sau cel mult egal cu valoarea nominală a obligaţiunii;
- ***preţul de rambursare*** - este preţul la care vor fi amortizate (rambursate) obligaţiunile şi poate fi egal cu valoarea nominală, dar pentru a face obligaţiunile mai atractive preţul de rambursare este superior valorii nominale.

Diferenţa dintre preţul de rambursare şi preţul de emisiune constituie *prima de rambursare* a obligaţiunilor.

Evidenţa împrumuturilor din emisiunea obligaţiunilor se realizează cu ajutorul conturilor: 161 *Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni,* 169 *Prime privind rambursarea obligaţiunilor şi* 1681 *Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni.* Cheltuielile privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor se înregistrează în contul 6868 *Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor,* iar cheltuielile privind dobânzile se înregistrează în contul 666 *Cheltuieli privind dobânzile.*

2.4.2. Contabilitatea specifică tranzacţiilor în leasing

Leasingul este definit de IPSAS 13 *Contracte de leasing*[18] ca fiind un acord prin care locatorul cedează locatarului, în schimbul unei plăţi sau serii de plăţi, dreptul de a utiliza un activ, pentru o perioadă convenită de timp. Definiţia include şi contractul pentru cumpărarea în rate a unui activ, contract care conţine o prevedere care dă cumpărătorului o opţiune de achiziţie, dacă sunt îndeplinite o serie de condiţii.

[18] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.,* p. 194.

Scanned with OKEN Scanner

Clasificarea operaţiilor de leasing are în vedere măsura în care riscurile şi avantajele aferente titlului de proprietate al unui bun în regim de leasing revin locatorului sau locatarului. Riscurile includ posibilitatea de a înregistra pierderi ca urmare a neutilizării la capacitate a bunului sau a uzurii morale a acestuia. Avantajele au în vedere estimarea potenţialului de servicii sau activităţi profitabile care pot fi obţinute pe durata de viaţă economică a activului, precum şi câştigurile din creşterea valorii sau din realizarea valorii reziduale.

Plecând de la aceste consideraţii, operaţiile de leasing se clasifică în:

- leasing financiar - este operaţia care transferă în mare măsură toate riscurile şi avantajele aferente titlului de proprietate;
- leasing operaţional - este operaţia care nu transferă toate riscurile şi avantajele.

IPSAS 13 prezintă exemple de situaţii care conduc la clasificarea unui contract ca fiind leasing financiar:

a) leasingul transferă locatarului dreptul de proprietate asupra activului la sfârşitul contractului;
b) locatarul are opţiunea de a cumpăra activul la un preţ estimat (valoare reziduală) mai mic decât valoarea justă a bunului la data exercitării opţiunii;
c) durata contractului de leasing acoperă cea mai mare parte a duratei de viaţă economică a activului, chiar dacă titlul de proprietate nu este transferat;
d) la începutul contractului, valoarea actualizată a plăţilor minimale de leasing este cel puţin egală cu întreaga valoare justă a activului. Plăţile minimale de leasing sunt plăţile realizate pe durata contractului pe care locatarul este obligat să le efectueze, excluzând chiria contingentă, costurile serviciilor, împreună cu orice valoare reziduală garantată;
e) activul în leasing nu poate fi uşor înlocuit cu un alt activ;
f) activele sunt de natură specială, astfel încât numai locatarul le poate utiliza fără modificări majore.

Scanned with OKEN Scanner

Aspectele care conduc la clasificarea drept leasing financiar a contractului sunt:

a) dacă locatarul reziliază contractul, pierderile locatorului devin locatarului;
b) câştigurile sau pierderile rezultate din variaţia valorii juste reziduale sunt în sarcina locatarului;
c) locatarul are capacitatea de a continua leasingul pentru a doua perioadă, la o chirie substanţială mai redusă decât chiria pieţei.

Clasificarea operaţiunii de leasing se realizează la începutul contractului de leasing şi rămâne neschimbată pe toată durata acestuia.

Contabilitatea contractelor de leasing financiar

Contractele de leasing financiar trebuie recunoscute atât în practicile contabile specifice locatarilor (utilizatorilor), cât şi în cele ale locatorilor (proprietarilor), instituţiile publice putându-se găsi în oricare din aceste ipostaze.

La **utilizator (locatar),** sunt recunoscute activele şi obligaţiile asociate leasingului la început, la o valoare egală cu valoarea justă a bunului sau cu valoarea actualizată a plăţilor minimale, dacă aceasta din urmă este mai mare. Rata de actualizare care va fi folosită va fi rata implicită a dobânzii de leasing, dacă aceasta se poate determina; în caz contrar, va fi utilizată rata dobânzii marginale a locatarului

Plăţile de leasing vor fi împărţite în cheltuieli de finanţare şi reducerea datoriei neachitate. Cheltuielile de finanţare trebuie alocate astfel încât să se obţină o rată constantă a dobânzii la soldul datoriei rămase în fiecare perioadă. Politica de amortizare va fi consecventă cu cea aplicată celorlalte active deţinute de instituţie, conform IPSAS 17. Dacă nu există certitudinea că utilizatorul va obţine dreptul de proprietate până la sfârşitul contractului, activul va fi amortizat în totalitate pe durata cea mai scurtă dintre durata contractului şi durata de viaţă utilă a activului.

Contabilitatea specifică contractelor de leasing operaţional

În contabilitatea utilizatorilor, plăţile de leasing vor fi recunoscute ca o cheltuială, linear de-a lungul duratei contractului, cu excepţia costului

Scanned with OKEN Scanner

serviciilor (asigurare şi întreţinere), care vor fi recunoscute la momentul efectuării lor. Indiferent dacă bunurile sunt amortizabile sau nu, facturile emise de proprietari vor fi contabilizate similar: În contabilitatea proprietarului costurile, inclusiv amortizarea, sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei, iar veniturile din leasing (exclusiv încasările din servicii oferite precum asigurarea şi întreţinerea) sunt recunoscute pe o bază lineara pe durata contractului. În cazul în care leasingul, indiferent de natura sa, este exprimat în valută (leasing intern în valută sau leasing extern), în plus apare problema înregistrării diferenţelor de curs valutar.

2.5. Practici contabile privind capitalurile

Capitalurile unei instituţii publice constituie surse de finanţare stabile şi sunt reprezentate de echivalentul valoric al resurselor puse la dispoziţia instituţiei de către proprietari (statul) sau de către terţe persoane (datorii).

Datorită modului deductiv de calcul, capitalurile proprii mai sunt denumite şi *active nete*. De remarcat că, spre deosebire de sectorul privat, în cazul instituţiilor publice lipseşte categoria capitalurilor permanente. Deşi datoriile pe termen lung regăsite în categoria datoriilor necurente au caracter de surse permanente ele nu pot fi considerate în categoria capitalurilor permanente deoarece: instituţiile publice, conform Legii finanţelor publice, nu pot contracta direct împrumuturi cu instituţiile de credit.

Este de subliniat convergenţa până la identitate privind definirea conceptului de capital propriu, în ambele referenţe contabile.

Standardul remarcă posibilitatea ca activele nete/capitalurile proprii să aibă valoare pozitivă sau negativă, efect al evaluării reziduale realizate în Situaţia poziţiei financiare (bilanţ). Categoria capitalurilor proprii cuprinde elemente constitutive a căror tipologie este influenţată de cadrul legislativ propriu comunităţii şi de specificul socio-economic al acesteia. Conform normelor contabile româneşti, în categoria capitalurilor proprii se cuprind:

a) fondurile;
b) rezultatul patrimonial;

Scanned with OKEN Scanner

c) rezultatul reportat;

d) rezervele din reevaluare.

Fondurile reprezintă *surse proprii ale instituţiilor publice*, nu se calculează amortizarea, precum şi pentru resursele publice cu destinaţie specială, concretizate în fondul de rulment, fondurile de rezervă, fondul de risc, etc[19].

Fondul activelor fixe necorporale cuprinde acele active fixe necorporale care, potrivit legii, nu se supun amortizării[20].

Exemplu: Autoritatea publică locală efectuează o investiţie în interesul unităţi de învăţământ, pe baza unui contract cu un antreprenor căruia îi acordă un avans de 25.000 lei. Valoarea investiţiei efectuate, conform facturii, este de 100.000 lei. Bunurile realizate aparţin domeniului public al unităţii administrativ-teritoriale.

- acordarea avansului din disponibilul fondului de rulment:

232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale		=	5221 Disponibil curent din fondul de rulment al bugetului local	25.000

- înregistrarea investiţiei terminate, dar nerecepţionate încă:

231 Active fixe corporale în curs de execuţie		=	404 Furnizori de active fixe	100.000

[19] Morariu A., Suciu Gh., *op.cit.*, p. 229-247.

[20] Tilea D.M., Teză de doctorat, *Contribuţii la perfecţionarea contabilităţii în unităţiile de învăţământ din România*, 2012, p. 143-152.

Scanned with OKEN Scanner

- achitarea diferenţei şi închiderea avansului:

404 Furnizori de active fixe	=	% 232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale 5221 Disponibil curent din fondul de rulment al bugetului local
		100.000 25.000 75.000

- recepţia investiţiei (clădire) şi recunoaşterea activului ca aparţinând domeniului public:

212 Construcţii	=	103 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al autorităţilor administrativ-teritoriale
		100.000

- concomitent, se înregistrează cheltuiala cu activul fix, deoarece bunul nu se amortizează:

6821 Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile	=	231 Active fixe corporale în curs de execuţie
		100.000

- închiderea contului de cheltuieli:

131 Fondul de rulment	=	6821 Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile
		100.000

Exemplu: La Casa Naţională de Asigurări de Sănătate se înregistrează în cursul exerciţiului bugetar venituri, care alimentează FNUASS, în sumă de 150.000 lei, reprezentând contribuţii ale angajatorilor. La sfârşitul anului, din sumele colectate se constituie fondul de rezervă conform O.U.G. 150/2002, iar din fondul constituit, 1.000 lei se folosesc ulterior pentru acoperirea deficitului bugetului de resort provenit din anii precedenţi.

Scanned with OKEN Scanner

- recunoaşterea creanţelor bugetului FNUASS, pe baza titlurilor de creanţă:

4665 Creanţe ale bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate	=	7453 Contribuţiile angajaţilor pentru asigurări sociale de sănătate	150.000

- încasarea creanţelor în contul de trezorerie:

5711 Disponibil din veniturile curente ale Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate	=	4665 Creanţe ale bugetului Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate	150.000

- constituirea fondului de rezervă, la sfârşitul anului, în cotă de 1% din veniturile colectate, diferenţa fiind virată la contul 121.05, pentru determinarea rezultatului:

7453 Contribuţiile angajaţilor pentru asigurări sociale de sănătate	=	% 133 Fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 150/2002 121.05 Rezultatul patrimonial-bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate	150.000 1.500 148.500

- concomitent, se constituie disponibilul pe seama fondului de rezervă:

527 Disponibil din fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 150/2002	=	5711 Disponibil din veniturile curente ale Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate	1.500

Scanned with OKEN Scanner

- acoperirea deficitului execuţiei bugetare (deficitul bugetului FNUASS evidenţiat în soldul creditor al contului 5712 dacă se referă la anul curent sau al contului 5713 dacă aparţine anilor precedenţi):

5713 Rezultatul execuţiei bugetare din anii precedenţi	=	527 Disponibil din fondul de rezervă constituit conform O.U. G.nr. 150/2002		1.000

- concomitent, se înregistrează utilizarea fondul de rezerva pentru acoperirea deficitului:

133 Fondul de rezervă constituit conform Ordonanţei de urgenţă a Guvernului nr. 150/2002	=	117.05 Rezultatul reportat-bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate		1.000

Exemplu: O unitate de învăţământ emite un împrumut obligatar cu următoarele caracteristici:

- data emiterii: 1 iulie N;
- durata împrumutului: 5 ani;
- numărul de obligaţiuni: 100.000 buc.;
- valoarea de emisiune coincide cu valoarea nominală: VN = VE = 100 lei/obligaţiune;
- valoarea de rambursare: 110 lei/obligaţiune;
- procentul de dobândă: 15%.

Primele de rambursare se amortizează liniar pe durata împrumutului.

Emisiunea şi subscrierea sunt efectuate prin intermediul unei societăţi bancare care reţine un comision de 5.000 lei. Rambursarea împrumutului se face prin tragere la sorţi anuală a câte 20.000 obligaţiuni, pe 30 iunie, dată la care se achită şi dobânda anuală.

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea emisiunii şi a subscrierii obligaţiunilor:

%	=	161	11.000.000
461		Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	10.000.000
Debitori			
169			1.000.000
Prime privind rambursarea obligaţiunilor			

- încasarea împrumutului:

5121	=	461
Conturi la trezorerii şi instituţii de credit în lei		Debitori
		10.000.000

- reţinerea comisionului bancar:

627	=	5121
Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate		Conturi la trezorerii şi instituţii de credit în lei
		5.000

- la sfârşitul exerciţiului N se înregistrează dobânda aferentă perioadei 1 iulie - 31 decembrie (10.000.000 x 15% x 6/12 = 750.000) şi amortizarea anuală a primelor (1.000.000 x 20% x 6/12 = 100.000):

666	=	1681
Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
		750.000

6868	=	169
Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor		Prime privind rambursarea obligaţiunilor
		100.000

- în exerciţiul N+1, înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 1 ianuarie - 30 iunie:

666	=	1681
Cheltuieli privind dobânzile		Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni
		750.000

Scanned with OKEN Scanner

-achitarea dobânzii anuale:

1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	=	5121 Conturi la trezorerii şi instituţii de credit în lei	1.500.000

- amortizarea primei tranşe de împrumut:

(20.000 oblig. x 110 lei/oblig.), prin tragere la sorţi:

161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	=	5121 Conturi la trezorerii şi instituţii de credit în lei	2.200.000

- la sfârşitul exerciţiului N+1 se înregistrează cheltuielile cu dobânda (datorată pentru obligaţiunile rămase) şi cu amortizarea anuală a primelor privind rambursarea obligaţiunilor:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1681 Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni	600.000
6868 Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligaţiunilor	=	169 Prime privind rambursarea obligaţiunilor	200.000

Înregistrările 5, 6, 7 şi 8 se repetă în următorii ani rămaşi din perioada de împrumut.

În cazul în care răscumpărarea se face la bursă, de exemplu la 110 lei/obligaţiune, intervine contul 505 „Obligaţiuni emise şi răscumpărate":

- răscumpărarea obligaţiunilor:

505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate	=	5121 Conturi la trezorerii şi instituţii de credit în lei	2.200.000

Scanned with OKEN Scanner

- anularea obligaţiunilor:

161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	=	505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate	2.200.000

Concomitent, se înregistrează amortizarea primelor de rambursare aferente obligaţiunilor răscumpărate (6868 = 169).

Conturile 162, 163, 164, 165, utilizate pentru evidenţa împrumuturilor interne sau externe, înregistrează în credit tragerile din împrumuturi iar în debit împrumuturile rambursate. Se dezvoltă pe analitice pe fiecare contract de împrumut în parte.

Exemplu: O primărie contractează un împrumut de 1.000.000 dolari de la Banca Mondială, la data de 1 octombrie N, pentru realizarea unei lucrări de construcţii (construirea unei unităţi de învăţământ). Durata împrumutului este 5 ani, dobânda 8%, cursul de schimb la data primirii împrumutului 3,6 lei/dolari.

- tragerea împrumutului extern:

5162 Disponibil în valută din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale	=	1622 Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare	3.600.000

- acordarea unui avans de 100.000 euro, la un curs de 3,6 lei/ dolari, pentru începerea lucrărilor de construcţie:

232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale	=	5162 Disponibil în valută din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale	360.000

Scanned with OKEN Scanner

- la sfârşitul exerciţiului N se evaluează datoria externă şi disponibilul în valută, cursul de schimb la 31 decembrie N fiind 3,8 lei/ dolari (datoria externă: 1.000.000 dolari x 3,8 = 3.800.000 lei; disponibilul: 900.000 dolari x 3,8 = 3.420.000 lei):

5162 Disponibil în valută din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale	=	765 Venituri din diferenţe de curs valutar	180.000
665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	1622 Împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale cu termen de rambursare în exerciţiile viitoare	200.000

- înregistrarea dobânzii datorate până la 31 decembrie N (1 oct-31 dec):

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale	76.000

(1.000.000 dolari x 8% x 3/12 x 3,8 lei/ dolari = 76.000 lei)

- finalizarea lucrării de investiţii la data de 1 august N+1, valoarea facturată de furnizor fiind 1.000.000 dolari, curs la data facturării 4 lei/ dolari:

231 Active fixe corporale în curs de execuţie	=	404 Furnizori de active fixe	4.000.000

Scanned with OKEN Scanner

- închiderea avansului şi plata diferenţei din factură, curs 4 lei/ dolari:

404 Furnizori de active fixe	=	% 232 Avansuri acordate pentru active fixe corporale 5162 Disponibil în valută din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale 765 Venituri din diferenţe de curs valutar
		4.000.000 360.000 3.600.000 40.000

- recepţia lucrării de construcţii:

212 Construcţii	=	231 Active fixe corporale în curs de execuţie
		4.000.000

- înregistrarea dobânzii datorate pentru perioada 1 ianuarie - 30 septembrie N+1, curs de schimb 4,1 lei/ dolari (1.000.000 dolari x 8% x 9/12 x 4,1 lei/ dolari) şi achitarea dobânzii pentru primul an de împrumut, din disponibilul bugetului local:

666 Cheltuieli privind dobânzile	=	1682 Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale
		246.000
% 1682 Dobânzi aferente împrumuturilor interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale 665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	5211 Disponibil al bugetului local
		328.000 322.000 6.000

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea provizioanelor

Ca şi agenţii economici, instituţiile publice pot înregistra provizioane. Ele reprezintă datorii cu exigibilitate, înregistrând valori ce nu poate depăşi, sumele necesare stingerii obligaţiei curente la data bilanţului[21].

Condiţiile de recunoaştere a provizioanelor sunt:

1) Probabilitatea unei ieşiri de resurse pentru a onora obligaţia anterioară;
2) Estimarea credibilă a valorii obligaţiei.

Provizioanelor se constituie, folosind subconturile contului 151 „Provizioane". Constituirea şi majorarea provizioanelor se înregistrează în corespondenţă cu contul 6812 „Cheltuieli operaţionale privind provizioanele" iar diminuarea sau anularea provizioanelor în corespondenţă cu contul **7812 „Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli"**.

Exemplu: O universitate are în dotare echipamente electronice, pe parcursul anului universitar sunt estimate defecte minore în valoare de 10.000 lei la toate echipamentele, iar dacă ar fi detectate defecte majore la toate echipamentele, costul reparaţiei s-ar ridica la 40.000 lei. Din experienţa anterioară se constată că 70% din echipamente nu se vor defecta, 20% vor prezenta defecte minore, iar 10% defecte majore. Costul preconizat al reparaţilor, pentru care se v-a constitui un provizion, va fi de:
(80% x 0) + (20% x 10.000) + (10 x 40.000) = 0 + 2.000 + 4.000 = 6.000 lei

- constituirea provizionului:

6812 Cheltuieli operaţionale privind provizioanele	=	151 Provizioane	6.000

- în cursul anului N+1, s-au efectuat reparaţii, înlocuindu-se piesele de schimb defecte în valoare de 5.000 lei:

6024 Cheltuieli privind piesele de schimb	=	3024 Piesele de schimb	5.000

[21] Ordinul MFP nr. 1917/2005, *op.cit.*, p. 74.

Scanned with OKEN Scanner

- la 31.12 N+1, universitatea apreciază că valoarea estimată a reparațiilor pentru anul N+2 va fi de 4.000 lei. Ea va trebui să-și reducă provizionul constituit anterior la nivelul necesarului cu 1.000 lei:

151 Provizioane	=	7812 *Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli*		1.000

Remarcă

În instituțiile publice înlocuirea contului 7812 „Venituri din provizioane", cu denumirea „Venituri din provizioane pentru riscuri și cheltuieli", este necesară această înlocuire, el se constituie pe seama cheltuielilor curente în momentul în care este posibil să intervină un risc sau o cheltuială, iar în cazul în care intervine riscul sau cheltuiala, acesta se reia la venituri sau dacă, pentru stingerea unei obligații nu mai este nevoie de o ieşire de resurse, provizioanele se anulează.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III

CONTABILITATEA ACTIVELOR FIXE

3.1. Rolul şi importanţa activelor fixe

Activele fixe[22] sunt bunuri şi valori destinate sa deservească o perioadă îndelungată instituţiile publice, ele neconsumându-se după prima utilizare, ci în timp, ca urmare a folosirii repetate. Conform IPSAS 1 *Prezentarea situaţiilor financiare,* acestea includ: activele fixe necorporale, activele fixe corporale şi activele financiare.

Activele fixe necorporale sunt active identificabile, fără suport material, utilizate pe o perioadă mai mare de un an, de natura cheltuielilor de dezvoltare, concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor, altor valori etc. Contabilitatea analitica se ţine pe categorii de active necorporale.

Cheltuielile de dezvoltare sunt cheltuielile efectuate în vederea aplicării rezultatelor cercetării şi a altor cunoştinţe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare achiziţionate sau dobândite pe alte căi sunt înregistrate la costul de achiziţie sau la costul de producţie, după caz.

Înregistrările evenimentelor cultural-sportive cuprind reprezentaţii teatrale, programe de radio sau televiziune, lucrări muzicale, evenimente sportive, lucrări literare, artistice ori recreative efectuate pe pelicule, benzi magnetice sau alte suporturi.

Alte imobilizări necorporale vizează programele informatice create de instituţii sau achiziţionate de la terţi pentru unităţile proprii de utilizare, precum şi alte imobilizări necorporale.

---

[22] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.,* p. 206.

Avansurile şi activele fixe necorporale în curs de execuţie reprezintă imobilizările necorporale neterminate până la sfârşitul perioadei, evidenţiate la costul de producţie, respectiv costul de achiziţie, precum şi avansurile acordate furnizorilor.

Activele fixe corporale, definite prin IPSAS 17 *Imobilizări corporale* ca fiind un obiect sau un complex de obiecte, au următoarele caracteristici:

- ✓ sunt deţinute de o instituţie publică pentru a fi utilizate în producţia proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- ✓ sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an;
- ✓ au o valoare superioara limitei prevăzute în reglementările legale în vigoare.

Contabilitatea sintetică se ţine pe categorii, în schimb cea analitică se ţine pe fiecare obiect de evidentă, prin care se înţelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele şi accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent o funcţie distinctă.

În categoria activelor fixe corporale se includ: terenuri şi amenajări de terenuri; construcţii; instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii; mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale; alte active ale statului; avansuri şi active fixe corporale în curs.

În categoria terenurilor sunt evidenţiate pe categorii: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcţii, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcţii, cât şi lacuri, bălţi şi iazuri care nu sunt rezultatul unei investiţii etc.

Amenajările de terenuri cuprind lucrări cum ar fi: racordarea la sistemul de alimentare cu energie electrică, lucrările de acces, împrejmuirile etc.

În categoria altor active ale statului sunt incluse resursele minerale situate pe teritoriul şi în subsolul ţării, precum şi pe platoul continental al Mării Negre. Resursele minerale cuprind: cărbunii, minereurile feroase, neferoase, de aluminiu şi rocile aluminifere, metalele nobile, radioactive, substanţele şi rocile utile, pietrele preţioase şi semipreţioase, gazele

Scanned with OKEN Scanner

necombustibile, apele geotermale, cele naturale şi terapeutice, în măsura în care le este atribuită o valoare de piaţă; resursele biologice necontrolate, respectiv animale şi vegetale de producţie unica sau permanentă (de exemplu, pădurile virgine şi resursele piscicole necontrolate deja exploatate în scop economic).

Specifică instituţiilor publice este asimilarea în categoria activelor fixe şi a următoarelor:

a) activele de patrimoniu, de exemplu: clădiri şi monumente istorice, situri arheologice, zone de conservare, rezervaţii naturale;
b) valorile de muzeu, obiectele de artă şi de expoziţie;
c) cărţile din biblioteci (bunurile culturale de patrimoniu constituite în depozite legale, potrivit art. 40 din Legea nr. 334/2002 privind bibliotecile);
d) animalele şi păsările pentru reproducere, respectiv cai de reproducere şi de munca, măgari şi catâri, boi şi bivoli de muncă, vaci de lapte şi tauri pentru reproducere, oi şi păsări pentru reproducere, câini de pază şi de vânătoare;
e) plantaţiile de arbori şi arbuşti, potrivit HG nr. 964/1998 pentru aprobarea clasificaţiei şi a duratelor normale de funcţionare a mijloacelor fixe;
f) investiţiile efectuate la mijloacele fixe luate cu chirie;
g) capacităţile puse in funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare;
h) investiţiile efectuate la imobilizările corporale în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali, prin majorarea valorii de intrare a imobilizării;
i) echipamentele militare specializate; şi
j) activele de infrastructură.

Nu sunt considerate imobilizări corporale:

a) motoarele, aparatele şi alte subansambluri, în scopul înlocuirii componentelor uzate cu ocazia reparaţiilor de orice fel, care nu modifică parametrii iniţiali ai mijlocului fix;
b) sculele, instrumentele şi dispozitivele speciale care se folosesc fie la fabricarea anumitor produse de serie, fie la executarea

Scanned with OKEN Scanner

anumitor comenzi, indiferent de valoare şi de durata lor de funcţionare normala;

c) construcţiile şi instalaţiile provizorii;
d) animalele care nu au îndeplinit condiţiile pentru a fi trecute la animale adulte;
e) pădurile şi resursele naturale regenerative similare;
f) prototipurile, atâta timp cât servesc ca model la executarea producţiei de serie sau sunt supuse încercărilor în vederea omologării la producător;
g) echipamentele, uniformele de serviciu şi de oraş pentru elevii şi militarii în termen, echipamentele şi materialele sportive;
h) muniţiile de orice fel (bombe, rachete, torpile etc.);
i) echipamentele de protecţie şi de lucru, îmbrăcămintea specială, accesoriile de pat, indiferent de valoarea şi durata lor de utilizare.

Deşi parţial investiţiile imobiliare corespund criteriilor prezentate, totuşi, acestea sunt urmărite de IPSAS 16 *Investiţii imobiliare.* Acesta le defineşte drept acea proprietate (teren, construcţie sau o parte a unei construcţii) deţinută mai degrabă pentru a lua chirie sau pentru aprecierea capitalului sau pentru amândouă, decât pentru:

- ✓ utilizarea în producţia sau furnizarea de bunuri şi servicii sau pentru scopuri administrative;
- ✓ vânzarea în cursul normal al exploatării.

În categoria investiţiilor imobiliare se încadrează: terenurile deţinute de un spital pentru aprecierea capitalului, care ar putea fi vândute la un moment benefic în viitor; terenurile deţinute pentru a fi utilizate într-un viitor nedeterminat; o clădire închiriată în baza unui contract de leasing operaţional etc.

Nu sunt incluse în aceasta categorie:

- ✓ proprietăţile imobiliare deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, ca, de exemplu, vânzările-cumpărările de proprietăţi făcute de o administraţie municipală. Acestea vor fi recunoscute în conformitate cu IPSAS 12 *Stocuri;*

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ proprietăţile imobiliare construite sau îmbunătăţite în numele unei terţe părţi. De exemplu, activitatea de service a unui departament imobiliar, care va respecta regulile din IPSAS 11 *Contracte de construcţii;*
- ✓ proprietăţile imobiliare utilizate de posesor în viitor sau construite pentru ca în momentul definitivării construcţiei sau îmbunătăţirii să fie comercializate ca investiţii imobiliare vor fi contabilizate conform IPSAS 17 *Imobilizări corporale;*
- ✓ proprietăţile imobiliare deţinute pentru a oferi un serviciu social. De exemplu, o primărie deţine un număr mare de locuinţe utilizate pentru familiile cu venituri mici, tarifele de închiriere fiind sub preţul pieţei. Acestea vor fi contabilizate conform IPSAS 17 *Imobilizări corporale;*
- ✓ imobilizările deţinute în scopuri strategice se supun normei IPSAS 17 *Imobilizări corporale;*

Activele fixe financiare sunt active care reprezintă: instrumente de capitaluri proprii ale unei alte entităţi, drepturi contractuale de a primi numerar, alt activ financiar sau de a schimba profitabil instrumente financiare. În cadrul lor sunt cuprinse: titlurile de participare, alte titluri imobilizate şi creanţele imobilizate.

Titlurile de participare reprezintă drepturi sub forma de acţiuni deţinute de o instituţie publică în capitalul unei societăţi comerciale sau al unor organisme internaţionale, a căror posesie pe o perioadă îndelungată aduce venituri sub formă de dividende.

Alte titluri imobilizate cuprind obligaţiunile deţinute de stat a căror deţinere pe o perioadă îndelungata aduce venituri sub formă de dobânzi.

Creanţele imobilizate cuprind împrumuturile acordate pe termen lung, pe bază de contract, pentru care instituţia percepe dobânzi, cât şi alte creanţe imobilizate de tipul garanţiilor, depozitelor şi cauţiunilor depuse la terţi.

Activitatea specifică instituţiilor publice din România (majoritatea au caracter neproductiv) a făcut ca până la data de 1.01.2004 acestea să nu calculeze şi să nu contabilizeze amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale şi corporale. *OMFP nr. 1.487/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice privind reevaluarea şi amortizarea activelor fixe aflate în*

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniul instituţiilor publice şi al peroanelor juridice fără scop patrimonial a instituit obligativitatea calculării amortizării pentru activele fixe care fac parte din patrimoniul privat al statului, în continuare cele aparţinând patrimoniului public nefiind supuse amortizării. Plecând de la aceste considerente, tratamentul contabil aplicabil imobilizărilor necorporale şi corporale trebuie încadrat, în funcţie de categoria din care acestea fac parte, în patrimoniul public sau patrimoniul privat al statului.

Împărţirea nu este în conformitate cu IPSAS 17 *Imobilizări corporale,* acesta impunând calculul amortizării imobilizărilor; excepţie fac activele de patrimoniu, care pot fi amortizate sau nu.

3.2. Politici contabile specifice activelor fixe

3.2.1. Evaluarea activelor fixe

A determina dacă o cheltuială reprezintă un activ sau un cost poate avea un impact semnificativ asupra surplusului sau deficitului raportat.

Un activ fix este **recunoscut** atunci când:

- ✓ este probabil ca beneficiile economice viitoare sau potenţialul de servicii asociat cu activul să revină instituţiei; şi
- ✓ costul sau valoarea justă a activului poate fi evaluat(ă) credibil.

În a determina dacă un activ satisface primul criteriu, o instituţie evaluează gradul de certitudine privind fluxurile de beneficii viitoare sau potenţialul de servicii pe baza dovezilor disponibile la data intrării. Al doilea criteriu pentru recunoaştere este, în general, uşor de satisfăcut deoarece tranzacţia privind cumpărarea activului îi identifică şi costul.

O problemă specifică o reprezintă elementele separate de active fixe. Astfel, cărţile din bibliotecă, sistemele periferice de calculator, elementele mici de echipamente, luate individual, sunt nesemnificative; totuşi, dacă aplicăm criteriile la valoarea agregată pot deveni semnificative. Majoritatea pieselor de schimb şi echipamentelor de rezerva sunt înregistrate drept stocuri, dar dacă se aşteaptă utilizarea lor pe durata a mai mulţi ani ele pot fi calificate drept active fixe.

În anumite circumstanţe, este potrivită alocarea cheltuielilor totale cu un activ părţilor componente ale acestuia, în special în cazul în care acestea

Scanned with OKEN Scanner

au durată de viaţa diferită, iar contabilizarea să se facă separat pentru fiecare. Spre exemplu, pavajele, structurile, curbele şi canalele, aleile, podurile şi iluminarea pot necesita un tratament diferit ca elemente individuale în cadrul unui drum, în cazul în care au durată de viaţă utilă diferită.

Activele fixe se înregistrează la momentul transferului dreptului de proprietate – pentru cele achiziţionate cu titlu oneros sau la data întocmirii documentelor – pentru cele construite sau produse de instituţie, respectiv primite cu titlu gratuit.

În raport de momentul în care se realizează, evaluarea elementelor în situaţiile financiare poate fi: evaluare iniţială, evaluare ulterioară recunoaşterii iniţiale şi evaluare la valorificarea şi scoaterea din funcţiune.

Evaluarea iniţială

Un element de activ fix care se califică pentru recunoaştere ca activ ar trebui evaluat iniţial la costul său. Dacă el este dobândit fără niciun cost sau la un cost nominal, costul său este valoarea justă de la data achiziţiei.

În acest sens, activele fixe trebuie evaluate la:

1. *Costul de achiziţie,* pentru cele procurate cu titlu oneros. Acesta conţine:

- ✓ preţul de cumpărare;
- ✓ accizele de import şi taxele de achiziţie nereturnabile;
- ✓ orice costuri direct atribuibile care aduc activul la condiţia de lucru, de exemplu: costuri de amenajare a amplasamentului, costuri iniţiale de livrare şi manipulare, costuri de instalare, onorarii profesionale pentru arhitecţi şi ingineri, costul estimat de dezasamblare a activului, respectiv de restaurare a amplasamentului în cazul mutării acestuia;
- ✓ orice reduceri comerciale sau rabaturi deduse în stabilirea preţului de cumpărare;
- ✓ costurile îndatorării, în conformitate cu tratamentul alternativ permis de IPSAS 5 *Costurile îndatorării,* atunci când activul este achiziţionat pe credit.

Costurile de administrare şi alte cheltuieli generale de regie nu sunt o componentă a activului decât dacă pot fi atribuite direct achiziţiei sau

Scanned with OKEN Scanner

aducerii activului la condiţia sa de lucru. Similar, costurile cu punerea în funcţiune şi pierderile iniţiale din exploatare, generate înainte ca activul să fie atins performanţele planificate, nu sunt recunoscute în valoarea activului, ci direct în cheltuielile perioadei.

2. *Costul de producţie* este utilizat pentru activele construite sau produse de instituţie destinate vânzării, asamblarea sa făcându-se în conformitate cu IPSAS 12 *Stocuri.* Aceasta va cuprinde cheltuielile directe aferente producţiei (materialele directe, energia consumată în scopuri tehnologice, manopera directă şi alte cheltuieli directe), precum şi cota de cheltuieli indirecte de producţie alocată în mod raţional ca fiind legată de fabricaţia activului.

3. *Valoarea justa* este folosită pentru activele dobândite gratuit prin donaţii, sponsorizări. Aceasta se determină pe baza raportului întocmit de specialişti şi cu aprobarea ordonatorului de credite sau pe baza unor evaluări elaborate de regula de evaluatori autorizaţi.

IPSAS 17 prevede ca posibilitatea de intrare şi **schimbul de active** pentru active cu o utilizare similară şi o valoare similara, ca, de exemplu, schimbul de clădiri şi alte proprietăţi similare, utilaje, echipamente specializate etc; de asemenea, un activ fix poate fi vândut în schimbul unei participaţii în capitalurile proprii. În ambele cazuri, niciun câştig şi nicio pierdere nu este recunoscut(ă) pentru tranzacţie, costul noului activ fiind valoarea contabilă a activului la care s-a renunţat. Dacă bunurile nu au valori similare, iar numerarul intervine ca parte a tranzacţiei, nu se poate vorbi de schimburi de active.

Cheltuieli ulterioare

Cheltuielile ulterioare legate de un activ fix pot fi înregistrate drept *cheltuieli ale perioadei* atunci când au ca finalitate readucerea activului la starea normala de funcţionare (de exemplu, costul de service sau de verificare a echipamentelor) sau, din contră, sunt *recunoscute ca activ*, fiind considerate *modernizare,* atunci când îmbunătăţesc parametrii iniţiali ai activului respectiv, ca, de exemplu:

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ extinderea duratei de viată utilă a activului fix, inclusiv creşterea capacităţii sale;
- ✓ se îmbunătăţeşte considerabil calitatea producţiei obţinute cu respectivul activ fix;
- ✓ adoptarea unor procese de producţie noi va permite reducerea substanţială a costurilor de exploatare.

În cazul clădirilor, investiţiile efectuate trebuie să asigure protecţia valorilor umane şi materialele şi îmbunătăţirea gradului de confort şi ambient sau reabilitarea şi modernizarea termică a acestora.

Componentele majore ale unor active nete pot necesita înlocuiri la intervale regulate (de exemplu, o şosea poate necesita asfaltarea o dată la câţiva ani, durata de viaţă a şoselei devenind mult mai mare), caz în care componentele sunt înregistrate ca active individuale, deoarece au durata de viaţă utilă diferită de activul net de care sunt legate. În această situaţie, amortizarea se face corespunzător duratei de viaţă a componentei.

În cazul activelor închiriate, la expirarea contractului, valoarea modernizărilor se scade din contabilitatea instituţiei care le-a efectuat şi se înregistrează în contabilitatea instituţiei care le are în proprietate, majorând în mod corespunzător valoarea de intrare a activelor fixe respective.

Evaluarea ulterior recunoaşterii iniţiale

Ulterior achiziţiei, activele fixe pot fi evaluate la data *bilanţului,* constatându-se deprecieri permanente sub formă de amortizări şi temporare de tipul provizioanelor, sau pot fi *reevaluate.* În acest sens, IPSAS 17 prezintă 2 tratamente contabile.

I. Tratamentul contabil de bază specifică faptul că ulterior recunoaşterii iniţiale un element de imobilizări corporale ar trebui înregistrat la costul său mai puţin orice amortizare cumulată şi orice pierdere acumulată din depreciere.

Amortizarea. În calculul amortizării trebuie avute în vedere trei variabile: valoarea amortizabilă, durata de viată utilă şi metoda de amortizare. În definirea acestora există diferenţe substanţiale între IPSAS 17 şi legislaţia naţională.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea amortizabilă reprezintă valoarea care trebuie alocată pe o bază sistematică duratei de viață utilă.

➢ **Conform IPSAS 17:**

Valoarea amortizabilă = Valoarea contabilă – Valoarea reziduală

În practică, valoarea reziduală este de cele mai multe ori nesemnificativă. Cu toate acestea, dacă se efectuează o reevaluare, valoarea reziduală poate fi reestimată.

➢ **Conform normelor naţionale:**

Valoarea amortizabilă = Valoarea contabilă

Normalizatorul român nu a avut în vedere posibilitatea existenţei valorii reziduale.

Durata de viaţă utilă generează mari diferenţe.

➢ **Conform IPSAS 17:**

Durata de viaţă utilă este o problemă de raţionament şi depinde de utilizarea preconizată a unui activ (producţia fizică sau capacitatea aşteptată a activului), uzura fizică preconizată (numărul de schimburi, programe de reparaţii şi întreţinere, factorii de exploatare), uzura morală tehnică (schimbările sau îmbunătăţirile din producţie sau cererea de pe piaţă), limitele legale privind utilizarea activului (data de expirare a contractului de leasing).

Odată determinată, durata poate fi periodic revizuită în cazul în care condiţiile sunt semnificativ diferite de cele iniţiale. De exemplu, modificări tehnologice sau modificări ale pieţei pot determina reducerea duratei de viaţă. De asemenea, politica de reparaţii şi de întreţinere poate afecta durata de viaţă utilă, fie mărind-o, în cazul efectuării reparaţiilor la timp, fie reducând-o, în cazul amânării la infinit a reparaţiilor.

➢ **Conform normelor naţionale:**

Durata de viaţă utilă este prezentată în Catalogul privind duratele normale de utilizare care se aprobă prin hotărâre de Guvern. S-a stabilit o plajă cu o durată minimă şi una maximă, existând posibilitatea alegerii numărului de ani între aceste limite. Odată stabilită, durata rămâne neschimbată.

Scanned with OKEN Scanner

Duratele normale de utilizare aprobate prin hotărâri de Guvern se pot corecta în sensul majorării sau reducerii cu până la 20%, cu aprobarea ordonatorului de credite. În această situaţie se înscriu modernizările efectuate la imobilizările corporale, aceasta putând mări durata de viaţă cu până la 20%. Dacă s-au efectuat după expirarea duratei de viaţă normale, se stabileşte o nouă durată, de către o comisie tehnică, cu aprobarea ordonatorului de credite, de până la 20% din durata iniţială.

De asemenea, în cazul imobilizărilor pentru care nu există date de identificare a duratei normale de utilizare consumate, deoarece nu se cunoaşte anul punerii în funcţiune, durata rămasă se stabileşte de către o comisie tehnică, cu aprobarea ordonatorului de credite.

În stabilirea duratelor de viaţă, reglementări speciale apar în următoarele cazuri:

- ✓ investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi pentru alte lucrări similare au durată de viaţă maximă de zece ani, cu aprobarea ordonatorului de credite;
- ✓ plantaţiile tinere nu se amortizează până la data trecerii pe rod, iar plantaţiile de protecţie nu se amortizează în primii 5 ani;
- ✓ cheltuielile de dezvoltare – durata de viaţă utilă este de până la 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite;
- ✓ înregistrările la reprezentaţiile teatrale etc. şi terenurile nu se amortizează;
- ✓ programele informatice – durata de viaţă nu poate depăşi 5 ani, cu aprobarea ordonatorului de credite.

Metoda de amortizare reprezintă o altă problemă divergentă.

➢ **Conform IPSAS 17:**

Metodele de amortizare permise sunt: metoda lineară, metoda de diminuare a soldului (amortizare degresivă) şi metoda unităţilor de producţie. Metoda va putea fi periodic revizuită, şi dacă se constată o modificare substanţială a modului de consumare a beneficiilor economice viitoare metoda va putea fi modificată. Implicit, cheltuiala cu amortizarea pentru perioadele curente şi cele viitoare trebuie ajustată.

Scanned with OKEN Scanner

➢ **Conform normelor naţionale:**

Metoda de amortizare permisă este cea lineară, atât pentru imobilizările corporale, cât şi pentru cele necorporale.

Ajustări privind deprecierile. Instituţiile se pot confrunta cu situaţii în care deprecierea este superioară amortizării, precum: deteriorări fizice ale activului, încetarea cererii de servicii furnizate de activ, bunul este inutilizabil sau trebuie cedat, există o decizie de oprire a construcţiei înainte de finalizare sau punerea în funcţiune, performanţa activului este inferioară celei preconizate, modificări de tehnologie sau de legislaţie în domeniu. În astfel de cazuri, instituţiile vor realiza ajustări pentru depreciere la sfârşitul exerciţiului financiar.

II. Tratamentul contabil alternativ permis precizează că ulterior recunoaşterii iniţiale un element de imobilizări corporale ar trebui înregistrat la valoarea reevaluată, egală cu valoarea sa justă la data reevaluării, mai puţin orice amortizare şi orice pierdere din depreciere acumulate ulterior. Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere semnificativ de cea care ar fi determinată utilizându-se valoarea justă la data raportării.

Reevaluarea activelor fixe se face la valoarea justă, determinată pe baza unor evaluări efectuate de profesionişti evaluatori. Pentru anumite active, valoarea justă va fi stabilită prin referinţă la preţurile cotate într-o piaţă activă şi lichidă (terenuri, clădiri, vehicule etc.), în schimb, pentru altele, la care nu există dovezi cu privire la o piaţă activă şi lichidă, valoarea justă se poate stabili în raport cu alte active similare.

IPSAS 17 prevede două modalităţi de evaluare:

a) *Metoda valorii brute* constă în reevaluarea simultană a valorii brute a imobilizării şi a amortizării cumulate prin înmulţirea valorii lor contabile cu un indice. Este metoda recomandată în România de Ministerul Finanţelor Publice.
b) *Metoda valorii nete* constă în reevaluarea numai a valorii nete contabile (de exemplu, clădirile).

Scanned with OKEN Scanner

Reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate (3-5 ani), astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de valoarea justă la data bilanţului. De asemenea, dacă un element de imobilizări corporale este reevaluat, întreaga clasă din care face parte acel element trebuie reevaluată.

Dacă anumite active fixe aflate în stare de funcţionare nu mai sunt necesare unei instituţii, dar pot fi folosite de o alta, acestea pot fi transmise fără plată. Instituţia care disponibilizează activele va informa în acest sens alte instituţii cu activitate similară care ar putea avea nevoie de bunurile disponibilizate. Scoaterea din funcţie a activelor fixe corporale, necorporale sau în curs se va face cu aprobarea ordonatorului principal sau secundar de credite, după caz, la valoarea lor contabilă.

3.2.2. Contabilitatea tranzacţiilor şi evenimentelor privind activele fixe corporale

Principalele operaţiuni privind imobilizările corporale la o instituţie publică vizează intrarea imobilizărilor, cheltuielile ulterioare, reevaluarea acestora, amortizarea imobilizărilor din patrimoniul privat al statului şi ieşirea acestora.

Practici contabile specifice intrărilor de active fixe corporale

Imobilizările corporale pot intra în instituţii prin achiziţionarea de la furnizorii interni şi externi, prin transfer , prin producţie proprie, donaţii sau închiriere, prin leasing , valoarea de intrare fiind determinată având în vedere una dintre bazele de evaluare prezentate anterior.

Indiferent de modalitatea de intrare, contabilitatea trebuie să ţină seama de apartenenţa imobilizării. Dacă aceasta face parte din patrimoniul privat recunoaşterea intrării este asemănătoare metodologiei aplicate de societăţile comerciale, în schimb, dacă aparţine patrimoniului public intrarea trebuie evidenţiată printr-o sursa de finanţare.

- *Intrarea prin achiziţie de la furnizori*

Dacă bunul aparţine patrimoniului public, contabilizarea tranzacţiei v-a genera o dubla înregistrare, respectiv luarea în evidenţă a bunului şi înregistrarea facturi de achiziţie.

Scanned with OKEN Scanner

Practici contabile ale reevaluării activelor fixe corporale

Problema reevaluării imobilizărilor nu a fost opozabilă instituţiilor până în decembrie 2003, dată la care pentru prima dată OMFP nr. 1.487/2003 obliga instituţiile publice la reevaluarea imobilizărilor corporale aflate în patrimoniu la 30 septembrie 2003 şi la calculul amortizărilor aferente acestora. Conform ordinului sunt supuse reevaluării:

- ✓ imobilizările corporale aflate in patrimoniul instituţiilor publice;
- ✓ imobilizările corporale date cu chirie, în concesiune, precum şi cele date în folosinţă gratuită;
- ✓ investiţiile efectuate la imobilizările corporale aflate în patrimoniul instituţiilor publice luate cu chirie;
- ✓ imobilizările corporale în curs.

Nu sunt supuse reevaluării imobilizările corporale obiect al unor contracte de leasing.

O atenţie deosebită se acorda reevaluării patrimoniului cultural naţional, constituit din bunuri individuale, colecţii speciale sau depozit legal, respectiv:

- ✓ bunurile de valoare excepţională, istorică, arheologică, documentară, etnografică, artistică, ştiinţifică şi tehnică, literară, cinematografică, numismatică, filatelică, heraldică, bibliofilă, cartografică şi epigrafică;
- ✓ bunuri culturale care fac parte din colecţiile publice care figurează în inventarul muzeelor, arhivelor şi fondurilor bibliotecilor;
- ✓ bunuri culturale care fac parte din inventarul cultelor religioase şi al instituţiilor ecleziastice.

În schimb, documentele aflate in fondurile bibliotecilor, muzeelor şi arhivelor, care au statut de bunuri comunale comune, nu sunt imobilizări corporale şi nu se reevaluează.

Conform OMFP nr. 1487/2003, reevaluarea trebuie realizată de evaluatori autorizaţi aplicând metoda reevaluării prin indici de inflaţie corectaţi cu utilitatea, respectiv valoarea de piaţa a bunurilor. În acest sens, se determină *valoarea de înregistrare în contabilitate actualizată,* respectiv *amortizarea actualizata* prin înmulţirea valorii de înregistrare cu coeficientul

Scanned with OKEN Scanner

de actualizare calculat prin intervalul cuprins între data intrării activului fix în patrimoniu și data reevaluării. Comparând cele doua valori, cea actualizată și cea de intrare, se determina diferența din reevaluare. Comisiile de inventariere, ulterior, analizează diferențele rezultate în corelație cu utilizarea bunurilor și valoarea de piață, iar în cazurile în care se constată supraaprecieri sau subaprecieri ale valorii acestora, ele trebuie eliminate.

IPSAS 17 are în vedere:

- ✓ atât o majorare a valorii activelor ca urmare a reevaluării recunoscute ca un „surplus de reevaluare" într-un cont de capital propriu sau ca un venit în măsura în care aceasta compensează o reducere din reevaluare înregistrată anterior ca o cheltuială;
- ✓ cât și o micșorare a „surplusului din reevaluare" recunoscut anterior pentru aceeași clasă de active.

Practici contabile specifice amortizării

După cum s-a prezentat anterior, doar o parte din activele fixe corporale sunt supuse amortizării, începând cu:

- ✓ data achiziției, pentru imobilizările corporale care nu necesită montaj;
- ✓ data terminării construcției, pe baza procesului-verbal de recepție, pentru utilajele care necesită montaj, dar nu și probe tehnologice;
- ✓ data terminării probelor tehnologice, pe baza procesului-verbal de punere în funcțiune, pentru utilajele și instalațiile care necesită montaj și probe tehnologice.

În vederea determinării amortizării trebuie avute în vedere: valoarea de amortizat, care reprezintă chiar valoarea de intrare a imobilizărilor corporale și necorporale, durata utilă de exploatare și metoda de amortizare.

Amortizarea se calculează în limita și pe baza costului istoric sau a valorii substituite costului istoric în situațiile financiare (valoarea reevaluată), din care se deduce valoarea reziduală estimată. Ea se

Scanned with OKEN Scanner

înregistrează lunar, începând cu luna următoare recepţiei sau punerii în funcţiune, după caz, a activului. După cum s-a precizat anterior, IPSAS 17 prevede trei metode de amortizare a activelor fixe: metoda lineară, metoda degresivă sau de diminuare a soldului şi metoda unităţilor de producţie.

a) Metoda lineară, metodă permisă în ambele referenţiale contabile, are ca rezultat o cheltuială constantă cu amortizarea de-a lungul duratei de viaţă a activului. Conform acestei metode, se determină o cotă de amortizare:

Cota de amortizare = 100/Durata normală de utilizare
Amortizarea anuală = Valoarea amortizabilă x Cota de amortizare

Reglementări speciale:

- ✓ Pentru imobilizările corporale date cu chirie, în concesiune sau în folosinţă gratuită, amortizarea este calculată de instituţia publică care le deţine în patrimoniu.
- ✓ Investiţiile efectuate la imobilizările corporale date cu chirie sunt amortizate la instituţia publică care a efectuat investiţia pe perioada contractului sau pe durata rămasă. După încetarea acestuia, investiţia se cedează instituţiei care o are în patrimoniu, pentru a majora corespunzător valoarea de intrare a imobilizărilor corporale.
- ✓ Imobilizările corporale achiziţionate în baza unui contract de leasing se amortizează începând cu 1.01.2020.
- ✓ Primăriile comunale care conduc contabilitatea în partidă simplă deschid partizi corespunzător amortizării.

3.2.3. Contabilitatea activelor fixe financiare

Natura dinamică a pieţelor financiare internaţionale a avut drept rezultat folosirea largă a unei varietăţi de instrumente financiare, pornind de la tradiţionalele instrumente primare precum obligaţiunile, la variate forme de instrumente derivate, cum ar fi swap-uri de rata dobânzii. Instituţiile publice pe plan mondial utilizează o gamă largă de instrumente financiare, pornind de la instrumente simple cum ar fi datorii şi creanţe, până la

Scanned with OKEN Scanner

instrumente mai complexe, precum swap-uri intermonetare pentru a acoperi angajamentele în valută împotriva riscurilor. În mai mică măsură, instituțiile publice emit instrumente de capitaluri proprii sau instrumente compuse datorii/capitaluri proprii. Acest lucru se întâmplă atunci când un agent economic include o întreprindere guvernamentală privatizată parțial.

Pentru reglementarea instrumentelor financiare este opozabil IPSAS 15 *Instrumente financiare: informații de furnizat și prezentare.* Obiectivul său este de a sprijini utilizatorii situațiilor financiare în înțelegerea semnificației instrumentelor financiare bilanțiere și extrabilanțiere pentru poziția financiară, performanța și fluxurile de trezorerie ale unui guvern sau ale unei alte instituții publice.

Standardul recomandă îndeplinirea anumitor cerințe pentru prezentarea instrumentelor financiare care intră în bilanț și identifică informațiile care trebuie furnizate cu privire la instrumentele financiare bilanțiere (recunoscute), dar și extrabilanțiere (nerecunoscute).

Standardul încurajează furnizarea informațiilor despre natura și amploarea folosirii instrumentelor financiare de către o instituție, scopurile cărora le servesc, riscurile asociate lor și politicile conducerii pentru controlarea acestor riscuri.

În contabilitatea imobilizărilor financiare trebuie avute în vedere operațiunile privind titlurile de participare, alte titluri imobilizate, precum și operațiunile privind creanțele imobilizate.

Titlurile de valoare, recunoscute ca active, se evaluează inițial la cost de achiziție. Cheltuielile accesorii generate de achiziție nu afectează valoarea inițială a titlului și se înregistrează direct în cheltuielile operaționale.

3.3. Practici contabile privind activele fixe

Activele fixe sunt bunuri și valori destinate să deservească o perioadă îndelungată în cazul instituțiilor publice, ele neconsumându-se după prima utilizare[23].

Activele fixe pot fi: corporale, necorporale și financiare.

[23] Ordinul MFP nr. 1917/2005, *op.cit.*, p. 35-46.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: O universitate primeşte în administrare un teren care aparţine domeniului public al statului în valoare de 200.000 lei. Pe acest teren universitatea urmăreşte să-şi ridice din finanţările primite o cantină ale cărei lucrări se vor finaliza în 2 ani. Cheltuielile cu efectuarea investiţiei sunt eşalonate pe 2 ani, astfel: în primul an 600.000 lei şi 500.000 lei în al doilea an. La finalizarea construcţiei se întocmeşte procesul-verbal de punere în funcţiune şi se înregistrează intrarea în patrimoniul universităţii. Construcţia ridicată va aparţine domeniului public al statului.

Să se efectueze următoarele operaţiuni:

- înregistrarea în contabilitate a terenului;
- înregistrarea activelor în curs de execuţie pentru fiecare an;
- plata furnizorilor;
- înregistrarea obiectivului în urma recepţiei efectuate
- înregistrarea în contabilitate a terenului:

211 Terenuri	=	101 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	200.000

- înregistrarea activelor în curs de execuţie pentru fiecare an

231 Active fixe corporale în curs de execuţie	=	4041 Furnizori de active fixe sub 1 an	600.000

- plata furnizorilor

4041 Furnizori de active fixe sub 1 an	=	7701 Finanţare de la bugetul de stat	600.000

- înregistrarea activelor în curs de execuţie pentru fiecare an

231 Active fixe corporale în curs de execuţie sub 1 an	=	4041 Furnizori de active fixe sub 1 an	500.000

Scanned with OKEN Scanner

- plata furnizorilor

4041 Furnizori de active fixe sub 1 an	=	7701 Finanţare de la bugetul de stat	500.000

- înregistrarea recepţiei obiectului de investiţii terminat

682 Cheltuieli cu active fixe neamortizabile	=	231 Active fixe corporale în curs de execuţie	1.100.000
2111 Construcţia	=	101 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul public al statului	1.100.000

Activele fixe financiare

Sunt active care reprezintă: instrumente de capitaluri proprii ale unei alte entităţi, drepturi contractuale de a primi fie numerar, fie alt activ financiar, fie de a schimba profitabil instrumentele financiare.

Evaluarea activelor fixe[24]

În raport de momentul în care se realizează, evaluarea activelor fixe poate fi: evaluare iniţială, evaluare la data bilanţului şi evaluare la valorificarea sau scoaterea din funcţiune.

Evaluarea iniţială:

Activele fixe trebuie evaluate la costul de achiziţie, la costul de producţie sau la valoarea justă.

Costul de achiziţie cuprinde preţul de cumpărare la care se adaugă accizele şi alte taxe de achiziţie nerecuperabile, orice costuri direct atribuibile pentru aducerea activului la condiţia de lucru. Reducerile comerciale se deduc la stabilirea preţului de cumpărare. Costurile de administrare şi alte cheltuieli generale de regie nu sunt o componentă a activului decât dacă pot fi atribuite direct achiziţiei sau aducerii activului la condiţia sa de lucru. Similar, costurile cu punerea în funcţiune şi pierderile iniţiale din exploatare,

[24] Pitulice C., Glăvan M., *Contabilitate instituţiilor publice*, Editura Conta Plus, Bucureşti, 2007, p. 16-28.

Scanned with OKEN Scanner

generate înainte ca activul să fi atins performanţele planificate, nu sunt recunoscute în valoarea acestuia ci direct în cheltuielile perioadei.

Costul de producţie cuprinde cheltuielile directe şi cota de cheltuieli indirecte alocată în mod raţional ca fiind legată de construirea sau producerea activului fix.

Valoarea justă se determină pe baza unui raport întocmit de specialişti sau de evaluatori autorizaţi.

Evaluarea la data bilanţului

Activele fixe trebuie prezentate în bilanţ la valoarea de intrare mai puţin ajustările cumulate de valoare. Ajustările de valoare cuprind toate corecţiile în sensul reducerii valorii activelor individuale şi pot lua forma amortizărilor, dacă reducerea este definitivă, sau a ajustărilor pentru depreciere, în cazul reducerii temporare de valoare.

Evaluarea la valorificarea sau scoaterea din funcţiune

Cu ocazia valorificării sau a scoaterii din funcţiune, activele fixe sunt evaluate şi scoase din evidenţă la valoarea de intrare.

Amortizarea activelor fixe

Unităţile de învăţământ *amortizează activele fixe* utilizând metoda amortizării liniare. Valoarea amortizabilă coincide cu valoarea contabilă a activului. Amortizarea anuală se calculează prin aplicarea cotei de amortizare, stabilită prin relaţia:

$$CA = 100/\text{Durata normală de utilizare}$$

unde, CA – cota de amortizare

Remarcă

Trecerea de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente, trebuie să conducă la renunţarea bugetizării amortizării, deoarece angajarea cheltuielii trebuie să fie practic sub limita finanţării permisă de creditele bugetare aprobate prin buget.

Ajustările pentru deprecierea activelor fixe

Deprecierea unui activ fix poate să apară în următoarele situaţii:

- scăderea sau încetarea cererii sau nevoii de servicii furnizate de activul respectiv;

Scanned with OKEN Scanner

- bunul va fi inutilizabil sau trebuie cedat;
- existenţa unor modificări de tehnologie sau legislaţie în domeniu.

Instituţiile publice pot înregistra, la sfârşitul exerciţiului bugetar, ajustări pentru deprecierile constatate cu ocazia inventarierii activelor fixe. Constituirea precum şi majorarea ajustărilor, atunci când se constată o depreciere suplimentară, se înregistrează pe seama cheltuielilor. Atunci când devine parţial sau total fără obiect, ajustarea trebuie diminuată, respectiv anulată, prin reluarea corespunzătoare la venituri.

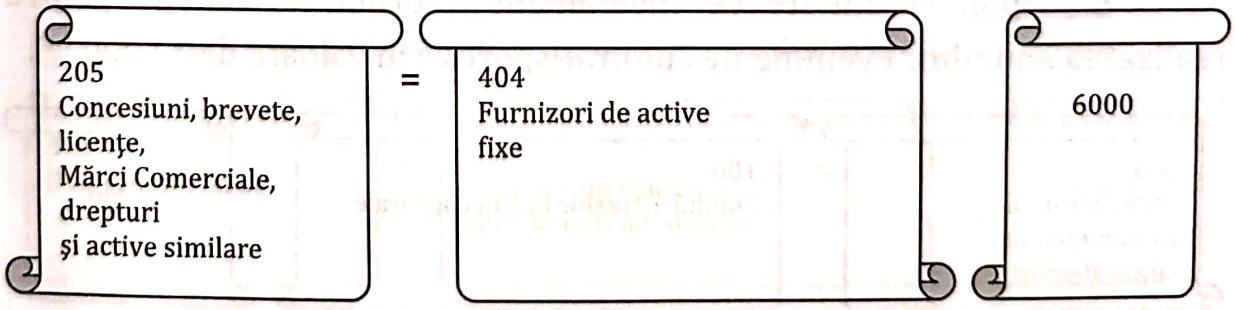
Principalele operaţiuni privind activele fixe vizează intrarea activelor, reevaluarea acestora, amortizarea precum şi ieşirea din evidenţa instituţiei publice a activelor fixe. În cazul activelor fixe necorporale şi corporale modalitatea de înregistrare în contabilitate diferă funcţie de tipul activului: amortizabil sau neamortizabil.

Contabilitatea operaţiunilor privind activele fixe necorporale

A) *Operaţiuni privind intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale*

Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care se supun amortizării, din această categorie făcând parte cheltuielile de dezvoltare (contul 203), concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare (contul 205) precum şi alte active fixe necorporale (contul 208):

Exemplu: O universitate a achiziţionat drepturile de autor pentru reproducerea unui studiu de cercetare, în valoare de 6.000 lei.



Exemplu: O universitate a realizat un program informatic în valoare de 8.000 lei. În luna decembrie 2022, cheltuielile efectuate pentru realizarea programului au fost de 7.000 lei, iar în luna ianuarie 2023, când

Scanned with OKEN Scanner

s-a finalizat programul, valoarea acestora a fost de 10.000 lei. În luna decembrie 2022 s-a înregistrat un activ necorporal în curs de execuţie în valoare de 2.000 lei (contravaloarea cheltuielilor efectuate pentru realizarea programului în luna decembrie):

233 Active fixe necorporale în curs de execuţie	=	721 Venituri din producţia de active fixe necorporale		7000

În luna ianuarie 2023 s-au înregistrat:

- un activ fix necorporal în curs pentru valoarea cheltuielilor efectuate în luna ianuarie

233 Active fixe necorporale în curs de execuţie	=	721 Venituri din producţia de active fixe necorporale		10000

- recepţia programului informatic la finalizarea acestuia

2081 Programe informatice	=	233 Active fixe necorporale în curs de execuţie		17.000

Intrarea în patrimoniu a activelor fixe necorporale care nu se supun amortizării, din această categorie făcând parte înregistrările evenimentelor cultural-sportive:

Exemplu: O unitate de învăţământ a primit o donaţie pentru realizarea anumitor evenimente cultural-sportive în valoare de 12.000 lei.

206 Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive	=	100 Fondul activelor fixe necorporale		12.000

Scanned with OKEN Scanner

B) Operațiuni privind ieșirea din patrimoniu a activelor fixe necorporale

Ieșirea din patrimoniu a activelor fixe care se supun amortizării:

Exemplu: O unitate de învățământ vinde un program informatic amortizat în proporție de 50% a cărui valoare contabilă a fost de 12.000 lei. Prețul de vânzare negociat este de 8.000 lei. În această situație se înregistrează:

4611 Debitori sub un an	=	791 Venituri din valoarea unor bunuri ale statului	8.000

- scoaterea din evidență a programului informatic vândut

% 2808 Amortizarea altor active fixe necorporale 691 Cheltuieli extraordinare din operațiuni cu active fixe	=	2081 Programe informatice	12.000 6.000 6.000

Amortizarea înregistrată până la data vânzării = 50% x 12.000 = 6.000 lei
Valoarea neamortizată = 12.000 - 6.000 = 6.000 lei

Dacă programul informatic ar fi fost integral amortizat la data vânzării. În acest caz astfel s-ar fi înregistrat:

- vânzarea programului informatic conform facturii primite:

461 Debitori sub un an	=	791 Venituri din valoarea unor bunuri ale statului	8.000

- scoaterea din evidență a programului informatic vândut:

2808 Amortizarea altor active fixe necorporale	=	2081 Programe informatice	12.000

Scanned with OKEN Scanner

Dacă instituţia publică nu ar fi vândut programul informatic, ci l-ar casat la sfârşitul duratei de utilizare, atunci ar fi înregistrat doar scoaterea acestuia din evidenţă astfel:

2808 Amortizarea altor active fixe necorporale	=	2081 Programe informatice		12.000

Ieşirea din patrimoniu a activelor fixe care nu se supun amortizării:

Exemplu: O unitate de învăţământ casează la 20 martie 2023 o lucrare muzicală din anul 1970 ca urmare a deteriorării materialului pe care a fost înregistrată. Această lucrare a fost înregistrată la o valoare contabilă de 500 lei.

100 Fondul activelor fixe necorporale	=	206 Înregistrări ale evenimentelor cultural-sportive		500

Contabilitatea operaţiunilor privind activele fixe corporale

Înregistrările contabile specifice activelor fixe corporale sunt similare înregistrărilor prezentate anterior pentru activele fixe necorporale. Astfel:

A) Operaţiuni privind intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale

Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care se supun amortizării în instituţiile publice:

Exemplu: O unitate de învăţământ achiziţionează o instalaţie al cărui preţ este de 30.000 lei, transport facturat 500 lei.

Cost de achiziţie = 30.000 + 500 = 30.500 lei

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea achiziției conform facturii:

2131 Echipamente tehnologice	=	404 Furnizori de active fixe		30.500

- la inventarierea realizată la sfârșitul anului 2022, un director de școală a constatat ca plus la inventar un mijloc de transport în valoare de 10.000 lei.

2133 Mijloace de transport	=	779 Venituri din bunuri și servicii primite cu titlu gratuit		10.000

Intrarea în patrimoniu a activelor fixe corporale care nu se supun amortizării în instituțiile publice:

Exemplu: În cursul anului 2021 o unitate de învățământ a achiziționat un teren în valoare de 110.000 lei, terenul face parte din domeniul privat al unității administrativ - teritoriale. La sfârșitul anului 2021 se constată o valoare actuală a terenului de 100.000 lei, iar la sfârșitul anului 2022 valoare actuală este de 90.000 lei, terenul este vândut în cursul anului 2023 cu valoarea 120.000 lei.

- intrarea în gestiune a terenului:

2111 Tereniri	=	104 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităților administrativ teritoriale		110.000

- achiziția terenului:

6821 Cheltuieli cu activele fixe corporale neamortizabile	=	404 Furnizori de active fixe		110.000

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea ajustării pentru depreciere la sfârşitul anului 2022:

6813 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activele fixe	=	2911 Ajustări pentru deprecierea terenului şi amenajărilor la terenuri	10.000

Depreciere = 110.000 - 100.000 = 10.000 lei

- majorarea ajustării pentru depreciere la sfârşitul anului 2023

6813 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activele fixe	=	2911 Ajustări pentru deprecierea terenului şi amenajărilor la terenuri	10.000

Valoarea de intrare = 110.000 lei

Valoarea actuală la 31.12.2018 = 90.000 lei

Ajustarea necesară = 110.000 - 90.000 = 20.000 lei

Ajustarea existentă = 10.000 - se va majora ajustarea existentă cu (20.000–10.0000) = 10.000 lei.

- vânzarea terenului:

461 Debitori sub un an	=	791 Venituri din valorificarea unor bunuri ale statului	120.000

- scoaterea din evidenţă a terenului vândut:

104 Fondul bunurilor care alcătuiesc domeniul privat al unităţilor administrativ teritoriale	=	2111 Terenuri	110.000

- anularea ajustării:

2911 Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor la terenuri	=	7813 Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe	10.000

Scanned with OKEN Scanner

B) Înregistrarea operaţiunilor privind reevaluarea activelor fixe corporale în instituţiile publice

Exemplu: 1) Se reevaluează o clădire, pe baza coeficientului de actualizare. Valoarea de intrare a clădirii este de 50.000 lei, amortizarea cumulată este de 10.000 lei, iar coeficientul de actualizare, calculat pentru intervalul cuprins între data intrării activului fix în patrimoniu şi data reevaluării este de 250,30%.

Valoarea de intrare actualizată = 50.000 x 250,30 % = 125.150

Amortizarea actualizată = 10.000 x 250,30 % = 25.030

- înregistrarea contabilă va fi:

212 Construcţii	=	% 2812 Amortizarea construcţiilor 1052 Rezerve din reevaloarea construcţiilor		75.150 15.030 60.120

2) Cu ocazia unei reevaluări ulterioare a construcţiei se constată un minus de valoare de 70.000 lei. Având în vedere că rezerva din reevaluare constituită anterior este doar de 60.120 lei, diferenţa va fi evidenţiată ca o cheltuială:

% 1052 Rezerve din reevaloarea construcţiilor 6813 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor fixe	=	212 Construcţii		70.000 60.120 9.880

Scanned with OKEN Scanner

3) Pornind de la situaţia anterioară, la o nouă reevaluare a construcţiei se constată un plus de valoare de 10.000 lei.

Conform regulilor de înregistrare a diferenţelor din reevaluare, plusul de 10.000 lei constatat va fi evidenţiat ca un venit care să acopere cheltuiala anterioară de 9.880 lei, iar diferenţa se va înregistra ca rezervă:

212 Construcţii	=	% 7813 Venituri din ajustări privind deprecierea activelor fixe 1052 Rezerve din reevaloarea construcţiilor	10.000 9.880 120

4) Pornind de la situaţia anterioară, construcţia se scoate din evidenţă la valoarea de intrare şi este vândută la o valoare de 100.000 lei, plus TVA.

- scoaterea din evidenţă a construcţiei

658 *Alte cheltuieli operaţionale*	=	212 Construcţii	50.000

- vânzarea construcţiei

461 Debitori	=	% **719** *Alte venituri operaţionale* 4427 Taxă pe valoare adăugată colectată	124.000 100.000 24.000

Remarcă

În vederea îmbunătăţirii şi perfecţionării contabilităţii în instituţiile publice prin introducerea contabilităţii de angajamente se urmăreşte veniturile în momentul în care sunt realizate şi impută cheltuielile asupra rezultatelor exerciţiului în care acestea au fost angajate, fără să se intereseze de momentul în care se produc încasările sau plăţile. Datorită acestor modificări sugerez adaptarea planului de conturi, în special la clasa

Scanned with OKEN Scanner

de venituri și cheltuieli, în încercarea de a realiza o concordanță între aceste conturi, prin înlocuirea contului 719 „Alte venituri operaționale", cu contul 758 „Alte venituri operaționale", care își găsește corespondentul în contul 658 „Alte cheltuieli operaționale".

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IV

CONTABILITATEA STOCURILOR

4.1. Rolul şi importanţa stocurilor

Reglementările contabile românești definesc stocurile ca fiind active:

- ✓ deţinute de instituţiile publice pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
- ✓ aflate în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii;
- ✓ sub formă de materii prime, materiale şi alte materiale consumabile care urmează a fi folosite în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

IPSAS 12 *Stocuri*[25] prezintă pentru sectorul public următoarele categorii de stocuri:

- ✓ muniţie;
- ✓ materii prime consumabile;
- ✓ materiale pentru întreţinere;
- ✓ piese de schimb pentru imobilizări corporale, altele decât cele care sunt abordate în standardele privind imobilizările corporale;
- ✓ rezerve strategice;
- ✓ stocări de monedă neemisă;
- ✓ rezerve poştale deţinute pentru vânzare;
- ✓ producţie în curs de execuţie, inclusiv materiale pentru cursuri educaţionale / de pregătire, şi servicii pentru clienţi dacă acele servicii sunt vândute la preţuri obiective într-o tranzacţie obiectivă;
- ✓ pământ / proprietate deţinut(ă) pentru vânzare.

[25] www.mfinante.ro

Scanned with OKEN Scanner

Divergenţa reglementărilor contabile româneşti cu IPSAS 12 *Stocuri* rezultă încă din definiţia stocurilor. În viziunea acestei norme, stocurile au o definiţie mai complexă, acestea incluzând şi stocurile care sunt distribuite fără contravaloare sau pentru un preţ nominal. Pot fi exemplificate în acest sens manualele de educaţie publicate de către o autoritate în domeniul sănătăţii pentru a fi donate şcolilor.

Reglementărilor contabile româneşti clasifică stocurile din sectorul public astfel:

- **Materiile prime** participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, în stare iniţială sau transformată.
- **Materialele consumabile** participă sau ajută la procesul de exploatare fără a se regăsi şi în produsul finit. Acestea includ: combustibil, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe şi materiale de plantat, alimente şi furaje, medicamente şi materiale sanitare, materiale cu caracter funcţional.
- **Materialele de natura obiectelor de inventar** cuprind bunuri care au o valoare mai mică decât limita stabilită de lege pentru a fi considerate active fixe corporale şi au o durată de viaţă utilă mai mare de un an, sau cu o durată de viaţă utilă mai mică de un an şi o valoare mai mare decât limita stabilită de lege, echipamente de protecţie, echipamente de lucru, îmbrăcăminte specială, mecanisme, dispozitive, verificatoare, aparate de măsură, control şi reglare, documentele aflate în colecţiile bibliotecilor, uniformele de serviciu care rămân în gestiunea instituţiilor.
- **Producţia în curs de execuţie** reprezintă producţia care nu a parcurs toate fazele procesului tehnologic, produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime, lucrările, serviciile, studiile în curs de execuţie sau neterminate.
- **Semifabricatele** sunt produsele care au parcurs o fază de fabricaţie şi care trec în faza de fabricaţie următoare sau sunt livrate terţilor.
- **Produsele finite** sunt produsele care au parcurs toate fazele procesului tehnologic, fiind depozitate în vederea vânzării.

Scanned with OKEN Scanner

- **Mărfurile** sunt bunurile achiziţionate în scopul revânzării sau produsele care urmează a fi vândute prin magazinele proprii.
- **Ambalajele** cuprind ambalajele refolosibile achiziţionate sau fabricate, destinate produselor vândute şi care temporar pot fi păstrate de terţi cu condiţia restituirii lor conform prevederilor contractuale.
- **Animalele şi păsările** includ animalele născute vii şi cele tinere de orice fel, crescute pentru producţie, reproducţie, muncă, reprezentaţii (spectacole), expunere (în parcuri şi grădini zoologice), precum şi animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate.
- **Bunurile aflate în custodie sau pentru prelucrare la terţi** trebuie evidenţiate distinct în contabilitate pe categorii de stocuri.
- **Materialele rezervă de stat** sunt bunuri proprietate publică a statului constituite cu scopul de a interveni pentru protecţia populaţiei, a economiei şi pentru apărarea ţării, în situaţii excepţionale determinate de calamităţi naturale, epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale sau economice, conjuncturi externe sau în caz de război.
- **Materialele rezervă de mobilizare** sunt bunuri proprietate publică a statului şi includ:
  - ✓ în industrie: materii prime, materiale, semifabricate, subansambluri şi elemente de completare, utilaje strict specializate, scule, dispozitive, verificatoare;
  - ✓ în comunicaţii şi transporturi: materiale destinate restabilirii şi menţinerii în stare de funcţionare a capacităţilor de transport şi telecomunicaţii necesare asigurării nevoilor forţelor sistemului naţional de apărare;
  - ✓ în sănătate: materiale sanitar-farmaceutice consumabile, materii prime şi materiale necesare fabricării produselor farmaceutice, aparatură, instrumentar medical;
  - ✓ în comerţ: produse alimentare şi industriale necesare asigurării cererilor unităţilor militare, solicitate pe plan local la mobilizare.

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Politici contabile privind stocurile

4.2.1. Evaluarea stocurilor

Evaluarea stocurilor[26] se realizează diferit în funcţie de momentul la care se referă, astfel: evaluare iniţială, la bilanţ, la ieşirea din gestiunea instituţiei publice.

A. Evaluarea iniţială a stocurilor se efectuează la costul lor, format din toate costurile aferente cumpărării, costurile prelucrării şi alte costuri suportate pentru a aduce stocurile în forma şi în locul în care se găsesc. În raport de modalitatea de intrare a stocurilor, se disting următoarele tipologii de costuri:

✓ *Costul de achiziţie*, pentru bunurile achiziţionate cu titlu oneros, format din preţul de cumpărare al bunurilor, taxe de import şi alte taxe (altele decât cele care sunt ulterior recuperabile de către entitate de la autorităţile fiscale), cheltuieli de transport şi alte cheltuieli accesorii care pot fi direct atribuite achiziţionării bunului. Reducerile comerciale, rabaturile şi alte elemente similare se deduc pentru determinarea costurilor de cumpărare.

Includerea diferenţelor de curs valutar în costul de achiziţie al stocurilor constituie o problemă divergentă cu Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

Conform IPSAS 12 *Stocuri*, costul de cumpărare poate include şi diferenţele de curs valutar generate de achiziţionarea recentă a stocurilor facturate într-o monedă străină, în cazurile prevăzute de tratamentul contabil alternativ permis de IPSAS 4 *Efectele variaţiei cursurilor de schimb valutar.* Aceste diferenţe de curs valutar trebuie să rezulte dintr-o devalorizare sau dintr-o depreciere monetară accentuată, împotriva căreia nu se pot lua măsuri de acoperire a riscului şi care afectează datoriile ce nu pot fi achitate şi apar din achiziţia recentă a stocurilor.

✓ *Costul de producţie (costul de prelucrare)* este format din cheltuieli directe aferente producţiei (materiale directe, energie consumată în scopuri tehnologice, manoperă directă şi alte cheltuieli directe de

[26] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 242.

Scanned with OKEN Scanner

producție), precum și cota cheltuielilor indirecte de producție alocată în mod rațional ca fiind legată de fabricația acestora.

Cheltuielile indirecte de producție sunt prezentate de IPSAS 12 *Stocuri* pe cele două componente: cheltuieli indirecte fixe și cheltuieli indirecte variabile.

Cheltuielile indirecte fixe de producție sunt acele costuri indirecte de producție care rămân relativ constante, neținând cont de variația volumului producției, cum sunt, de exemplu, deprecierea și întreținerea clădirilor și a echipamentului, costul gestionării și administrării fabricii. Aceste cheltuieli sunt repartizate asupra costurilor de prelucrare în raport de capacitatea normală de producție. În cazul unei producții neobișnuit de mari, valoarea cheltuielilor fixe indirecte alocate fiecărei unități de producție descrește, astfel încât stocurile să nu fie evaluate peste cost. Pentru o producție sub nivelul capacității normale, cheltuielile fixe indirecte alocate fiecărei unități de producție nu se majorează.

Cheltuielile indirecte variabile de producție sunt acele costuri indirecte de producție care variază direct sau aproape direct cu volumul producției, cum sunt materiile prime indirecte și munca indirectă.

Dacă din procesul de producție rezultă produse comune sau un produs principal și unul rezidual, costurile de prelucrare sunt alocate între produse pe o bază rezonabilă unitară. Baza de repartizare poate fi considerată valoarea relativă a vânzărilor fiecărui produs, fie în stadiul procesului de producție, atunci când produsele pot fi identificate separat, fie la încheierea producției. Deoarece majoritatea produselor reziduale sunt prin natura lor nesemnificative, evaluarea are la bază valoarea realizabilă netă, dedusă din costul produsului principal. Astfel, valoarea contabilă a produsului principal este apropiată de costul său.

Costul stocurilor poate fi format și din alte costuri numai dacă sunt angajate pentru a aduce stocurile în locul de depozitare. În cazul aplicării tratamentului alternativ permis de IPSAS 5 *Costurile îndatorării*, costul stocurilor poate cuprinde și costurile îndatorării.

Din categoria costurilor care nu se includ în costul stocurilor, dar se recunosc la cheltuielile perioadei în care au fost angajate, pot fi enumerate: consumurile anormale de materiale, manoperă, costurile de depozitare,

Scanned with OKEN Scanner

exceptând cazul când sunt necesare în procesul de producţie înainte de un alt stadiu al producţiei, cheltuielile administrative indirecte care nu contribuie la aducerea stocurilor în locul de depozitare, costurile de vânzare.

Costul stocurilor unui prestator de servicii cuprinde costurile muncii şi alte costuri cu personalul angajat în prestarea serviciului, inclusiv personalul de supraveghere, la care se adaugă cheltuielile indirecte care pot fi atribuite. Costurile cu munca şi alte costuri care sunt legate de vânzări şi de personalul general administrativ nu se includ în acest cost, dar sunt recunoscute în cheltuielile perioadei în care sunt angajate.

✓ *Valoarea justa* pentru bunurile primite cu titlu gratuit. Aceasta reprezintă suma la care poate fi tranzacţionat un activ între părţi interesate aflate în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective. Pentru bunurile care au valoare de piaţă, valoarea justă este identică cu valoarea de piaţă.

B. Evaluarea stocurilor la bilanţ se efectuează la valoarea cea mai mică dintre cost şi valoarea realizabilă netă.

Stocurile nu trebuie reflectate în bilanţ la o valoare mai mare decât valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor. În acest scop, valoarea stocurilor se diminuează până la valoarea realizabilă netă, prin reflectarea unei ajustări pentru depreciere.

Valoarea realizabilă netă reprezintă preţul de vânzare estimat care ar putea fi obţinut pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizarea bunului, respectiv costurile estimate necesare vânzării.

Evaluarea stocurilor deţinute pentru a fi distribuite fără contravaloare sau la un preţ nominal, abordată de IPSAS 12 *Stocuri*, a fost omisă de reglementările contabile româneşti. În acest caz, viitoarele beneficii economice sau viitorul potenţial de servicii al stocurilor sunt reflectate în rapoartele financiare la valoarea pe care entitatea ar fi trebuit să o plătească pentru a dobândii beneficiile economice sau potenţialul de servicii dacă acestea i-ar fi fost necesare pentru a-şi atinge obiectivele. Dacă beneficiile economice sau potenţialul de servicii nu pot fi dobândite de pe piaţă, trebuie făcută o estimare a costurilor de înlocuire.

Scanned with OKEN Scanner

Prin urmare, stocurile trebuie evaluate la valoarea cea mai mică dintre cost și costul actual de înlocuire. Aceeași bază de evaluare se recomandă și pentru stocurile deținute pentru a fi consumate în procesul de producție al bunurilor care vor fi distribuite fără contravaloare sau la un preț nominal.

C. Evaluarea stocurilor la ieșire

Reglementările contabile românești recomandă evaluarea stocurilor la ieșire prin aplicarea uneia dintre metodele:

- ✓ metoda costului mediu ponderat (CMP);
- ✓ metoda „primul intrat – primul ieșit" (FIFO);
- ✓ metoda „ultimul intrat – primul ieșit" (LIFO).

Metoda costului mediu ponderat (CMP) calculează lunar sau după fiecare intrare costul fiecărui element ca raport între valoarea totală a stocului inițial plus valoarea intrărilor și cantitatea existentă în stocul inițial plus cantitățile intrate.

Metoda „primul intrat – primul ieșit" (FIFO) presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție al primei intrări.

Metoda „ultimul intrat – primul ieșit" (LIFO) presupune evaluarea bunurilor ieșite din gestiune la costul de achiziție al ultimei intrări.

Alegerea uneia dintre metodele prezentate are la bază raționamentul profesional astfel încât informațiile oferite să fie relevante și credibile.

Metoda de evaluare a stocurilor la ieșire trebuie aplicată consecvent de la un exercițiu bugetar la altul. Totuși, în situații excepționale se poate decide schimbarea metodei de evaluare a stocurilor la ieșire. În astfel de situații, în notele explicative trebuie prezentate informații privind motivul schimbării metodei și efectele sale asupra rezultatului.

Metodele de evaluare a stocurilor la ieșire recomandate de normele contabile românești sunt divergente cu cele recomandate de IPSAS 12 *Stocuri*. IPSAS 12 recomandă identificarea specifică pentru determinarea

Scanned with OKEN Scanner

costului elementelor de stoc ca nu se pot înlocui în mod obişnuit unul pe celălalt, iar pentru cele confundabile, metoda ponderat sau FIFO.

Recunoaşterea costului stocurilor ca o cheltuială. Conform IPSAS 12 *Stocuri*, valoarea contabilă a stocurilor vândute, schimbate sau distribuite trebuie recunoscută ca fiind o cheltuială în perioada în care este recunoscut venitul conex. Dacă nu există nici un venit conex, cheltuiala este recunoscută atunci când bunurile sunt distribuite sau când este prestat serviciul conex. De asemenea, orice diminuare a valorii contabile a stocurilor şi toate pierderile din stocuri trebuie recunoscute ca fiind o cheltuială în perioada în care apare diminuarea valorii contabile sau pierderea.

Procesul de recunoaştere a valorii contabile a stocurilor vândute, schimbate sau distribuite drept cheltuială are ca rezultat corelarea costurilor cu veniturile.

4.2.2. Suporturi informaţionale privind stocurile

Suporturile informaţionale utilizate pentru evidenţierea intrărilor şi ieşirilor de stocuri sunt:

Factura este documentul care atestă transferul proprietăţii stocurilor de la furnizor la client.

Avizul de însoţire a mărfii serveşte ca document justificativ al mărfurilor pe timpul transportului, dacă factura de livrare este întocmită ulterior.

Notă de recepţie şi constatare de diferenţe serveşte pentru: recepţia bunurilor aprovizionate, încărcarea în gestiune, ca act de probă în litigiile cu furnizorii şi cărăuşii, ca document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Bonul de predare, transfer, restituire serveşte ca document pentru predarea la magazie a produselor finite, ca document justificativ pentru încărcarea în gestiune, de înregistrare în evidenţa magaziei şi în contabilitate, ca sursă de date pentru urmărirea producţiei.

Bonul de consum individual sau colectiv evidenţiază eliberarea din magazie pentru consum a unui singur materiale sau a mai multor materiale.

Fişa limită de consum este documentul de stabilire a cantităţii-limită dintr-un material sau din mai multe materiale necesare fabricării unui produs.

Scanned with OKEN Scanner

Lista zilnică de alimente se utilizează la stabilirea meniurilor zilnice, la calculul alocaţiei de hrană, pentru eliberarea din magazie a alimentelor necesare pregătirii hranei.

Dispoziţia de livrare consemnează eliberarea stocurilor din magazie şi totodată este documentul de bază pentru întocmirea avizului de însoţirea mărfii sau a facturii.

Fişa de magazie este documentul de evidenţă la locul de depozitarea intrărilor, ieşirilor şi stocurilor de valori materiale şi de control operativ şi contabil al stocurilor.

Fişa de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar în folosinţă serveşte ca document de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar, de mică valoare sau de scurtă durată, a echipamentului şi materialelor de protecţie date în folosinţa personalului.

Fişa de evidenţă am stocurilor şi materialelor de natura obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă este documentul de evidenţă a materialelor care se eliberează unor compartimente, a intrărilor, ieşirilor şi a stocurilor de materiale de natura obiectelor de inventar pe locuri de folosinţă, precum şi de control operativ curent şi contabil.

Registrul stocurilor este documentul de evaluare a stocurilor de valori materiale şi de verificare a concordanţei înregistrărilor efectuate în fişele de magazie şi în contabilitate.

Lista de inventariere este documentul pentru inventarierea valorilor materiale aflate în gestiunea instituţiei, pentru stabilirea plusurilor şi minusurilor de stocuri, a provizioanelor pentru deprecieri, precum şi pentru întocmirea registrului-inventar.

Suporturile informaţionale specifice stocurilor sunt reflectate prin conturile din clasa 3 a Planului de Conturi General, *Conturi de stocuri şi producţie în curs de execuţie.*

Conturile de stocuri au funcţie contabilă de activ. Se *debitează* cu valoarea stocurilor intrate în gestiunea instituţiei publice prin achiziţie de la furnizori, realizate din producţie proprie, primite prin transfer de la ordonatorii superiori de credite, plusuri la inventar. Se *creditează* cu valoarea stocurilor ieşite din gestiunea instituţiei publice prin consum, vânzare, transferuri la ordonatorii de credite subordonaţi. *Soldul debitor* reflectă valoarea stocurilor existente la un dat în gestiunea instituţiei publice.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea analitică a stocurilor se efectuează pe baza uneia dintre următoarele metode:

- ✓ *Metoda operativ-contabilă* presupune existenţa la nivelul fiecărei gestiuni a unei evidenţe cantitative a stocurilor, cu ajutorul fişelor de magazie. La nivelul contabilităţii există o evidenţă valorică pe conturi de stocuri, desfăşurate valoric pe gestiuni, iar în cadrul acestora, pe grupe sau subgrupe de stocuri. Controlul exactităţii înregistrărilor din evidenţa gestiunilor şi din contabilitate se efectuează prin evaluarea stocurilor cantitative, transcrise din fişele de magazie în registrul stocurilor.
- ✓ *Metoda cantitativ-valorică*, conform căreia este organizată o evidenţă cantitativă pe feluri de stocuri în cadrul fiecărei gestiuni şi o evidenţă cantitativ-valorică în contabilitate. Controlul exactităţii înregistrărilor din evidenţa de la locurile de depozitare şi din contabilitate se efectuează prin punctajul periodic dintre cantităţile înscrise în fişele de magazie şi cele din fişele de cont analitic din contabilitate.
- ✓ *Metoda global-valorică* presupune o evidenţă global-valorică la nivelul gestiunilor şi al contabilităţii. Controlul concordanţei înregistrărilor din evidenţa gestiunilor şi din contabilitate se efectuează numai valoric, la perioade stabilite de entitate.

Metoda operativ-contabilă şi cea cantitativ-valorică se utilizează pentru contabilitatea analitică a materiilor prime, materialelor consumabile, materialelor de natura obiectelor de inventar, semifabricatelor, produselor finite, produselor reziduale, mărfurilor, ambalajelor.

Metoda global-valorică se aplică pentru contabilitatea analitică a rechizitelor de birou, a imprimatelor, a materialelor de natura obiectelor de inventar şi a altor categorii de stocuri.

Conform Legii contabilităţii, funcţionarea conturilor de stocuri se nuanţează în raport de metoda de organizare a contabilităţii stocurilor: *metoda inventarului permanent* sau *metoda inventarului intermitent.*

Metoda inventarului permanent presupune înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiilor de intrări şi ieşiri de stocuri, astfel încât stocurile pot fi determinate cantitativ şi valoric în orice moment.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda inventarului intermitent presupune determinarea şi înregistrarea ieşirilor de stocuri în contabilitate pe baza inventarierii stocurilor; ieşirile se determină pe baza relaţiei:

Ieşiri = Stoc iniţial + Intrări – Stoc final

În cazul utilizării inventarului permanent, conturile de stocuri se debitează cu intrările de stocuri şi se creditează cu ieşirile de stocuri.

În cazul utilizării inventarului intermitent, conturile de stocuri se evidenţiază la sfârşitul exerciţiului bugetar, în debit, stocurile stabilite pe baza inventarierii, iar la deschiderea exerciţiului bugetar, în credit, stocurile de la începutul perioadei preluate la cheltuieli pentru perioada următoare de gestiune, în cazul stocurilor cumpărate şi la venituri, în cazul stocurilor fabricate.

Ajustările pentru determinarea stocurilor sunt evidenţiate în conturile din grupa 39 *Ajustări pentru deprecierea stocurilor şi producţiei în curs de execuţie*. Sunt conturi rectificative. În *creditul* conturilor se înregistrează valoarea ajustărilor pentru deprecierea stocurilor, constituite sau majorate. În *debitul* lor se înregistrează diminuarea sau anularea ajutărilor pentru deprecierea stocurilor. *Soldul creditor* reflectă valoarea ajustării pentru deprecierea stocurilor constituite la sfârşitul exerciţiului financiar.

4.3. Modalităţile de exploatare a stocurilor în instituţiile publice

Un activ clasificat drept activ curent atunci când[27]:

- este achiziţionat sau produs pentru consum sau în scopul comercializării şi se aşteaptă să fie realizat în termen de 12 luni de la data bilanţului;
- este reprezentat de creanţe aferente ciclului de exploatare;
- este reprezentat de numerar sau echivalente de numerar a căror utilizare nu este restricţionată.

[27] Ordinul Ministrului Finanţelor Publice nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea şi conducerea contabilităţii instituţiilor publice. Planul de conturi pentru instituţiile publice şi instrucţiunile de aplicare a acestuia, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

Ciclul de exploatare al unei instituţii publice reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces de transformare şi finalizarea acestora sub forma de numerar sau echivalente de numerar.

Echivalentele de numerar sunt reprezentate de investiţiile pe termen scurt, foarte lichide, uşor convertibile în numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Activele curente cuprind în structura lor:

- stocuri;
- creanţe;
- investiţii pe termen scurt;
- casa şi conturi de bănci.

Stocurile sunt acele active curente:

a) deţinute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activităţii;
b) în curs de producţie în vederea vânzării în procesul desfăşurării normale a activităţii; sau
c) regăsite sub formă de materii prime, materialele ce urmează a fi folosite în desfăşurarea activităţii curente a instituţiei, în procesul de producţie sau pentru prestarea de servicii.

În cadrul stocurilor sunt incluse: materiile prime, materialele consumabile, materiale de natura obiectelor de inventar, produsele, animalele şi păsările, mărfurile, ambalajele, producţia în curs de execuţiei şi bunuri aflate în custodie, pentru prelucrare sau în consignaţie la terţi.

Cu titlul de particularitate pentru sectorul public, în categoria stocurilor sunt incluse, de asemenea, şi stocurile de materii prime strategice ai alte stocuri cu o importanţă deosebită pentru economia naţională.

Materiile prime – participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul finit integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată.

Materialele consumabile – (de exemplu, materialele auxiliare, combustibilii, materiale pentru ambalat, piese de schimb, seminţe, şi

Scanned with OKEN Scanner

materiale de plantat, furaje etc.), participă la procesul de fabricaţie fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit sau asigură desfăşurarea activităţii curente a instituţiei.

Materialele de natura obiectelor de inventar – reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate active fixe corporale, indiferent de durata lor de folosinţă, sau cu o durată mai mică de un an, indiferent de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentele, sculele, dispozitivele, verificatoarele, aparatele de măsură şi control etc.).

Un alt aspect specific stocurilor deţinute de instituţiile publice se referă la documentele aflate în fondurile bibliotecilor. Aceste documente, care au statut de bunuri culturale comune sau care au fost clasate în categoria bunurilor culturale care fac parte din patrimoniul cultural naţional mobil, nu sunt active fixe ci materiale de natura obiectelor de inventar aflate în folosinţă, ele fiind evidenţiate, gestionate şi inventariate în condiţiile legii.

Este foarte important de reţinut faptul că eliminarea documentelor din colecţii se aplică numai bunurilor culturale comune, uzate fizic, sau moral, după o perioadă de minimum 6 luni de la achiziţie.

Semifabricatele – sunt acele produse care nu au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic şi care au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unităţii sau se livrează terţilor.

Produsele finite – sunt acele elemente de stoc care au parcurs în întregime fazele procesului tehnologic şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul instituţiei.

Rebuturi, materialele recuperabile şi deşeurile – cuprind rebuturile (definitive sau parţiale) şi procesele declasate.

Rebutul definitiv – este acel produs rezultat în urma procesului tehnologic, dar care nu corespunde prevederilor de standarde, norme tehnologice, caiete de sarcini sau contracte şi nu poate fi utilizat decât, eventual, ca materie primă sau material pentru producerea altor bunuri.

Rebutul parţial – este produsul care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini, sau contracte dar care, fiind supuse unor operaţii de remediere, eficiente sub aspect economic, devine un produs corespunzător sau poate fi valorificat ca produs declasat.

Scanned with OKEN Scanner

Produsul declasat – este acela care nu corespunde prevederilor din standarde, norme tehnice, caiete de sarcini sau contracte, dar care poate fi valorificat, în condiţiile legii, la preţ redus.

Producţia în curs de execuţie – este reprezentată de acele produse care nu au trecut prin toate fazele prevăzute în procesul tehnologic, sau care nu supuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. De asemenea, în această categorie sunt asimilate şi lucrările şi serviciile aflate în curs de execuţie.

Stocurile aflate la terţi – sunt bunuri aflate în custodie, prelucrare sau consignaţie la terţi.

Animalele şi păsările - includ animalele născute vii şi cele tinere de orice fel crescute pentru producţie, reproducţie, muncă, reprezentaţie, expunere, precum şi animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate.

Mărfurile – reprezintă bunuri pe care entitatea le cumpără în vederea revânzării sau produsele realizate în instituţii şi transferate spre vânzare magazinelor proprii.

Ambalajele – sunt reprezentate de materiale refolosibile, achiziţionate sau realizate în instituţie, folosite pentru ambalarea produselor destinate vânzării şi care în mod temporar pot fi păstrate de terţi, cu obligaţia restituirii în condiţiile prevăzute în contracte.

Instituţiile publice deţin şi o serie de stocuri specifice sectorului public, printre acestea numărându-se materialele şi ambalajele din rezerva de stat şi cea de mobilizare, muniţii, furnituri pentru apărare naţională şi ordine publică, bunuri confiscate.

Materialele din rezerva de stat – includ bunuri din proprietatea publică a statului, scopul constituirii acestui tip de stocuri fiind acela de a interveni operativ pentru protecţia populaţiei, a economiei şi pentru apărarea ţării, în situaţii excepţionale determinate de calamităţi naturale (inundaţii, cutremure etc.), epidemii, epizootii, accidente industriale sau nucleare, fenomene sociale, sau economice, conjuncturi externe sau în situaţii de război.

Materiale din rezerva de mobilizare – includ bunuri din proprietatea publică a statului necesare în situaţie de război, fiind clasificate pe domenii astfel:

- în industrie: materii prime, materiale, semifabricate, subansambluri, utilaje stric specializate, scule, dispozitive, verificatoare etc.;

Scanned with OKEN Scanner

- în telecomunicații și transporturi: materiale destinate restabilirii și menținerii în stare de funcționare a capacităților de transport și telecomunicații necesare asigurării nevoilor forțelor sistemului național de funcționare;
- în domeniul sănătății: materiale sanitar – farmaceutice consumabile, materii prime și materiale necesare fabricării produselor farmaceutice, aparatură și instrument medical;
- în comerț: produse alimentare și industriale necesare asigurării cererilor unităților militare, solicitate pe plan local, la momentul mobilizării.

Ambalajele din rezerva de stat și de mobilizare – cuprind ambalajele aferente bunurilor ce se constituie în rezerva de stat și de mobilizare.

Bunuri confiscate – sau intrate, potrivit legii, în proprietatea privată a statului sau a unităților administrativ-teritoriale, precum și bunuri de acest fel aflate în custodie sau în consignație la terți sunt evidențiate distinct de către instituțiile statului abilitate în acest sens.

Alte stocuri – cuprind: munițiile și furniturile pentru apărarea națională, ordine publică și siguranță națională, precum și alte stocuri specifice altor instituții publice.

Documente utilizate în gestiunea valorilor materiale

Factura și factura fiscală – sunt documentele în baza cărora se decontează produsele și mărfurile livrate, precum și lucrările și serviciile prestate, fiind utilizate ca document de înregistrare în contabilitate.

Nota de recepție și constatare de diferențe – servește ca document pentru recepția bunurilor aprovizionate și încărcarea acestora în gestiune, ca act de probă în litigii cu transportatorii și furnizorii pentru diferențele constatate la recepție precum și ca document justificativ de înregistrare în contabilitate. Pentru materialele nestocate a căror valoare se înregistrează direct pe cheltuieli, recepția și încărcarea în gestiune se fac în baza documentului de livrare (factura, avizul de însoțire a mărfii etc.). Se întocmește în două exemplare dacă nu există diferențe la recepție, și în trei exemplare dacă se constată diferențe.

Scanned with OKEN Scanner

Bonul de predare, transfer, restituire – serveşte ca document de predare la magazie a produselor finite, a semifabricatelor, pentru transferul semifabricatelor între secţii, transferul valorilor materiale de la o gestiune la alta în incinta instituţiei şi, de asemenea, ca dispozitive de restituire la magazie a valorilor materiale nefolosite de secţiile de producţie. Se întocmeşte în două exemplare.

Bonul de consum şi bonul de consum colectiv – servesc ca documente de eliberare din magazie pentru consum a unui singur material, respectiv a mai multora, după caz. Se întocmesc în două exemplare.

Fişa limită de consum şi fişa limită de consum colectivă – servesc drept documente de stabilire a cantităţii limită dintr-un material, respectiv mai multe, necesare executării unui produs sau unei lucrări, precum şi ca documente justificative de scădere din gestiune. Se întocmesc în două exemplare.

Lista zilnică de alimente – serveşte la stabilirea meniurilor zilnice, la calculul alocaţiei de hrană şi urmărirea încadrării în nivelul acesteia, precum şi ca document justificativ pentru eliberarea din magazie a alimentelor necesare pregătirii hranei. Se întocmeşte în două exemplare de către cantinele de pe lângă instituţiile publice din învăţământ, sănătate, asistenţă socială, apărare naţională etc.

Dispoziţia de livrare – serveşte ca document pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale destinate vânzării şi stă la baza întocmirii facturii sau avizului de expediţie, după caz. Se întocmeşte în două exemplare.

Borderoul de predare a documentelor – se utilizează pentru predarea documentelor justificative de către gestionar la departamentul contabil sau predarea documentelor între compartimentelor instituţiilor.

Fişa de magazie – se utilizează pentru evidenţa intrărilor, ieşirilor şi stocurilor de valori materiale la locul de depozitare. Se întocmeşte într-un singur exemplar.

Fişa de evidenţă a obiectelor de inventar în folosinţă – se utilizează ca documente de evidenţă a materialelor de natura obiectelor de inventar, până la scoaterea lor din folosinţă. Se întocmeşte într-un singur exemplar.

Scanned with OKEN Scanner

Registrul stocurilor – se utilizează drept document de evaluare a stocurilor de valori materiale şi de verificare a concordanţei înregistrărilor efectuate în fişele de magazie şi în contabilitate.

Lista de inventariere – se utilizează pentru inventarierea valorilor materiale aflate în gestiunile instituţiei, servind în acelaşi timp, şi ca document de bază pentru determinarea minusurilor şi plusurilor de valori materiale (nu numai stocuri, ci şi active fixe, elemente de trezorerie etc.). Lista de inventariere se întocmeşte într-un singur exemplar şi stă la baza completării Registrului – inventar.

4.4. Practici contabile privind stocurile

Stocurile sunt active circulante, evaluarea stocurilor poate fi: iniţială, la data bilanţului, la ieşirea din gestiune[28].

Exemplu: Costul bunurilor aflate în stoc = 2.800 lei
Preţ vânzare = 3.000 lei
Cost pregătire vânzare = 200 lei

Cost vânzare efectivă = 100 lei
Valoare realizabilă netă = 2.700 lei
Valoarea ce trebuie recunoscută în bilanţ = 2.700 lei

Evidenţa contabilă a stocurilor

Pentru *evidenţa contabilă* a **stocurilor** se folosesc conturi din clasa a treia, conturi de activ care se debitează cu valoarea stocurilor intrate în gestiune şi se creditează cu valoarea stocurilor la ieşirea din gestiune. Soldul debitor al acestor conturi reflectă valoarea stocurilor existente.

Contabilitatea analitică a stocurilor se efectuează pe baza uneia dintre următoarele metode:

- *Metoda operativ-contabilă* - în cadrul fiecărei gestiuni evidenţa se ţine cantitativ.
- *Metoda cantitativ-valorică* - se ţine o evidenţă atât cantitativ cât şi valoric.

[28] Pitulice C., Glăvan M., *op.cit.*, p. 75-87.

Scanned with OKEN Scanner

- *Metoda global-valorică* - presupune o evidenţă global-valorică atât la nivelul gestiunilor cât şi în contabilitate. Verificarea concordanţei între stocul scriptic şi cel faptic se efectuează doar valoric.

Funcţionarea conturilor de stocuri diferă în funcţie de metoda de organizare a contabilităţii stocurilor:

1) ***Metoda inventarului permanent*** - presupune înregistrarea tuturor operaţiunilor de intrare şi ieşire de stocuri, în conturile de stocuri din clasa 3, astfel încât stocurile pot fi determinate valoric în orice moment (eventual şi cantitativ, dacă se ţine evidenţa cantitativ-valorică). Stocul final se determină cu ajutorul relaţiei:

$$Sf = Si + I - E$$

2) ***Metoda inventarului intermitent*** - pe baza inventarului periodic al stocurilor se determină valoarea ieşirilor conform relaţiei:

$$E = Si + I - Sf$$

Conturile de stocuri din clasa 3 intervin doar la sfârşitul perioadei curente, pentru a prelua în debit stocurile stabilite pe baza inventarierii şi la începutul perioadei următoare când se creditează cu valoarea stocurilor preluate la cheltuieli.

<u>*Exemplu:*</u> Cantina unei unităţi de învăţământ prezintă următoarea situaţie a stocurilor de alimente pe luna februarie N:

Stoc iniţial = 3.000 lei

Achiziţii de alimente = 5.000 lei

Consum de alimente = 3.500 lei

Stoc final, stabilit prin inventariere = 4.500 lei

a) Metoda inventarului permanent:

- înregistrarea facturii de achiziţie a alimentelor:

3027 Hrană	=	401 Furnizori		5.000

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea consumului de alimente:

6027 Cheltuieli de hrană	=	3027 Hrană		3.500

D	3027	C
Sid 3.000		
5.000		3.500
	Sfd 4.500	

Valoarea stocului final este:

Sf = Si + I – E = 3.000 + 5.000 – 3.500 = 4.500 lei

b) Metoda inventarului intermitent:

- trecerea pe cheltuieli a stocurilor stabilite prin inventariere la sfârşitul perioadei anterioare:

6027 Cheltuieli de hrană	=	3027 Hrană		3.000

- înregistrarea facturii de achiziţie:

6027 Cheltuieli de hrană	=	401 Furnizori		5.000

- la sfârşitul lunii, pe baza inventarierii se înregistrează stocul existent:

6027 Cheltuieli de hrană	=	401 Furnizori		5.000
3027 Hrană	=	6027 Cheltuieli de hrană		4.500

D	6027	C
(Sid) 3.000		
5.000		4.500
	Sfd=3.500	

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea ieşirilor (soldul final debitor al contului de cheltuieli, care se va credita pentru închidere prin debitul contului 121 „Rezultat patrimonial") este:

$$E = Si + I - Sf = 3.000 + 5.000 - 4.500 = 3.500 \text{ lei}$$

A) Înregistrarea operaţiunilor privind intrarea în gestiune a materiilor prime şi materialelor[29]:

Exemplu: O unitate de învăţământ finanţată de la buget achiziţionează halate în valoare de 500 lei, în vederea distribuirii ca echipament de lucru la practică (jumătate din valoare urmând a fi suportată de către elevi) şi mănuşi în valoare de 200 lei. Ulterior, se achită factura şi se dau în folosinţă materiale de natura obiectelor de inventar.

- achiziţia materialelor:

3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie	=	401 Furnizori		700

- achitarea facturii:

401 Furnizori	=	770 Finanţarea de la buget		700

- distribuirea halatelor:

3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	=	3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie		500
461 Debitori	=	**758** *Alte venituri operaţionale*		250

[29] Cosmina Pitulice, Mariana Glăvan, *op.cit.*, p. 75-87.

Scanned with OKEN Scanner

- distribuirea mănuşilor:

3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	=	3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie	200

- achitarea de către elevi a părţii suportate de ei:

5311 Casa în lei	=	461 Debitori	250

- scoaterea din folosinţă a echipamentelor:

603 Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	=	3032 Materiale de natura obiectelor de inventar în folosinţă	700

Materialele pot fi prelucrate în sectoarele proprii ale instituţiei sau de către terţi.

În cazul prelucrării în sectoarele proprii, cheltuielile cu prelucrarea se înregistrează pe baza documentelor justificative care consemnează consumul de stocuri, manopera şi alte elemente necesare prelucrării, iar în cazul prelucrării la terţi cheltuielile se înregistrează pe baza facturii primite de la aceştia.

Exemplu: O cantină dintr-o unitate şcolară prelucrează materie primă în valoare de 200 lei pentru obţinerea produselor de panificaţie. Cheltuielile cu prelucrarea sunt 40 lei, contribuţiile unităţii la CAS, CASS, şomaj sunt de 12,80 lei, materiale accesorii 10 lei.

- trimiterea materiei prime la prelucrare:

307 Materiale date în prelucrare în instituţie	=	301 Materii prime	200

Scanned with OKEN Scanner

- consumul de materie primă:

601 Cheltuielile cu materiile prime	=	307 Materiale date în prelucrare în instituţie		200

- manopera:

601 Cheltuielile cu salariile personalului	=	421 Personal-salarii datorate		40

- contribuţii:

645x Cheltuieli privind contribuţiile angajatului şi angajatorului	=	43xx Asigurări sociale, protecţia socială şi conturi asimilate		12,80

- materiale accesorii:

602 Cheltuieli cu materialele consumabile	=	302 Materiale consumabile		10

Operaţiile de la b) la e) reprezintă valoarea produselor de panificaţie de 262,80 lei

- înregistrarea produselor finite:

345 Produse finite	=	709 Variaţia stocurilor		262,80

Exemplu: Dacă prelucrarea se face de către terţi. Se trimite materia primă în valoare de 500 lei, cheltuieli de prelucrare conform facturii 20 lei, se primesc înapoi produse de panificaţie, valoare 520 lei.

- trimiterea materiei prime spre prelucrare la terţi:

351 Materii şi materiale aflate la terţi	=	301 Materii prime		500

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea facturii de prelucrare şi recepţia produselor de panificaţie

3031 Materiale de natura obiectelor de inventar în magazie	=	% 401 Furnizori 351 Materii şi materiale aflate la terţi	520 20 500

Evidenţa curentă a produselor obţinute din producţia proprie se ţine de regulă la costul standard sau prestabilit.

Diferenţele de preţ între costul de producţie şi costul standard se evidenţiază în contul 348 „Diferenţe de preţ la produse", care este un cont rectificativ.

Dacă se adoptă tehnica înregistrării numai în negru în debitul contului 348 se înregistrează diferenţele nefavorabile aferente stocurilor intrate şi diferenţele favorabile aferente stocurilor ieşite. În creditul contului se înregistrează diferenţele favorabile aferente stocurilor intrate şi diferenţele nefavorabile aferente stocurilor ieşite. Soldul contului 348 reflectă diferenţele de preţ aferente stocurilor existente.

Dacă se adoptă tehnica negru - roşu contul 348 funcţionează ca un cont de activ. În debitul contului se înregistrează în negru diferenţele nefavorabile şi în roşu diferenţele favorabile.

Repartizarea diferenţelor de preţ asupra produselor ieşite se face pe baza *coeficientului de repartizare,* după relaţia:

$$\text{Coef. de repart} = \frac{\text{Sold initial al dif.de pret} + \text{Dif.de pret aferente intrărilor în cursul perioadei}}{\text{Sold initial al stocurilor la cost de înregistra re} + \text{Valoarea intrărilor în cursul perioadei la cost de înregistra re}} * 100$$

sau

$$\text{Coef. de repart} = \frac{\text{Sold cont 348 înainte de repartizar e}}{\text{Sold cont stoc, la cost de înregistra re, înainte de descărcarea gestiunii}} * 100$$

Diferenţele de preţ aferente stocurilor ieşite se calculează înmulţind coeficientul de repartizare cu valoarea bunurilor ieşite din gestiune, la cost de înregistrare.

Scanned with OKEN Scanner

B) Înregistrarea operaţiunilor privind ieşirea din gestiune a materiilor prime şi materialelor:

Exemplu: O unitate de învăţământ, finanţată de la buget obţine produse finite în valoare de 300 lei pe care le vinde la acelaşi preţ.

Unităţile de învăţământ finanţate integral de la buget sunt obligate să vireze toate veniturile pe care le obţin la bugetul din care sunt finanţate. Astfel, vânzările produselor finite se reflectă ca o datorie faţă de buget, contabilizată în contul 4481 „Alte datorii faţă de buget".

- obţinerea produselor finite:

345 Produse finite	=	709 Variaţia stocurilor		300

- vânzarea, pe bază de factură, a produselor finite:

4111 Clienţi cu termen sub un an	=	4481 Alte datorii faţă de buget		300

- -descărcarea gestiunii de produse finite:

709 Variaţia stocurilor	=	345 Produse finite		300

- încasarea contravalorii produselor finite vândute, prin contul de la Trezorerie:

770 Finanţarea de la buget	=	4111 Clienţi cu termen sub un an		300

- achitarea datoriei la buget:

4481 Alte datorii faţă de buget	=	770 Finanţarea de la buget		300

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrarea ajustărilor privind deprecierea stocurilor

Ajustările pentru deprecierea stocurilor se constituie la sfârşitul exerciţiului financiar ca diferenţă între valoarea contabilă şi valoarea de inventar. Pentru reflectarea lor în contabilitate se utilizează două metode[30]:

a) Metoda reluării ajustărilor - presupune constituirea şi majorarea ajustărilor pe seama cheltuielilor, respectiv diminuarea sau anularea ajustărilor pe seama veniturilor.

b) Metoda anulării globale a ajustărilor - presupune constituirea ajustărilor la sfârşitul exerciţiului pe seama cheltuielilor şi anularea lor la începutul exerciţiului următor prin reluarea la venituri.

Exemplu: Pe data de 01.03.N, o unitate de învăţământ achiziţionează materii prime în valoare de 300 lei. La data de 31.12.N valoarea de inventar a materiilor prime este de 270 lei. La data de 31.12.N+1 valoarea de inventar este de 200 lei. La data de 31.12.N+2 valoarea de inventar este de 280 lei. Pe data de 3.02.N+3 se dau în consum materiile prime.

Metoda reluării ajustărilor:

- achiziţia materiilor prime:

301 Materii prime		=	401 Furnizori	300

- constituirea ajustării pentru depreciere pe data de 31.12.N (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 270 lei, depreciere = 30 lei):

6814 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante		=	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	30

[30] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 265-269

Scanned with OKEN Scanner

- majorarea ajustării pe data de 31.12.N+1 (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 200 lei, depreciere = 100 lei):

6814 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	70

- diminuarea ajustării pe data de 31.12.N+2 (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 280 lei, depreciere= 20 lei):

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	80

- înregistrarea consumului de materii prime pe data de 03.02.N+3 şi anularea ajustării pentru depreciere, rămasă fără obiect:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	300
391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	20

Metoda anulării globale a ajustărilor:

- 01.03.N, achiziţia materiilor prime:

301 Materii prime	=	401 Furnizori	300

- 31.12.N, înregistrarea ajustării pentru depreciere (valoare contabilă = 300, valoare de inventar = 270 lei, depreciere = 30 lei):

6814 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	30

Scanned with OKEN Scanner

- 01.01.N+1, anularea ajustării înregistrate la sfârşitul exerciţiului anterior:

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	30

- 31.12.N+1, înregistrarea ajustării pentru depreciere (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 200 lei, depreciere = 100 lei):

6814 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	100

- 01.01.N+2, anularea ajustării înregistrate la sfârşitul exerciţiului anterior:

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	100

- 31.12.N+2, înregistrarea ajustării pentru depreciere (valoare contabilă = 300 lei, valoare de inventar = 280 lei, depreciere = 20 lei):

6814 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	20

- 01.01.N+3, anularea ajustării înregistrate la sfârşitul exerciţiului anterior:

391 Ajustări pentru deprecierea materiilor prime	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante	20

- 03.02.N+3, consumul materiilor prime:

601 Cheltuieli cu materiile prime	=	301 Materii prime	300

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul V

CONTABILITATEA CREANŢELOR ŞI DATORIILOR

5.1. Importanţa creanţelor şi datoriilor curente

Contabilitatea terţilor asigură evidenţa creanţelor şi datoriilor entităţii în relaţiile acesteia cu instituţiile publice subordonate, furnizorii, clienţii, personalul, asigurările şi protecţia socială, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD etc.), debitorii şi creditorii diverşi, alte decontări. În această categorie se mai includ decontările din exerciţiile financiare şi operaţiile în curs de clarificare.

Decontările între instituţiile publice cuprind operaţiuni de decontare apărute în cursul execuţiei între instituţii reprezentând valoarea materialelor transmise şi primite pentru desfăşurarea activităţii instituţiei, sumele transmise de instituţia superioară către instituţiile subordonate pentru efectuarea cheltuielilor din alocaţii bugetare, din fonduri speciale, din fonduri cu destinaţie specială.

Decontările cu furnizorii şi clienţii cuprind operaţiunile privind cumpărările, respectiv vânzările de produse, lucrări executate, servicii prestate şi alte operaţiuni efectuate.

Decontările cu personalul cuprind drepturile salariale, sporurile, adaosurile, premiile din fondul de salarii, indemnizaţiile pentru concediile de odihnă, alte drepturi în bani şi\sau în natură datorate de instituţia publică personalului pentru munca prestată.

Decontările cu asigurările şi protecţia socială cuprind datoriile instituţiei (angajatorului) şi salariaţilor (angajaţilor) la asigurările sociale de stat, asigurările sociale de sănătate, asigurările pentru şomaj.

Decontările cu bugetul statului, bugetele locale şi alte bugete cuprind impozitul pe salarii, taxa pe valoarea adăugată, impozitul pe clădiri şi alte impozite, taxe, vărsăminte asimilate.

Decontările cu debitorii și creditorii diverși includ creanțele și datoriile față de alte persoane fizice și juridice.

5.2. Politici contabile privind creanțele și datoriile

5.2.1. Evaluarea creanțelor și datoriilor

Evaluarea creanțelor și datoriilor se efectuează diferit în raport de momentul la care se referă, astfel:

Evaluarea inițială

Evaluarea inițială a creanțelor și datoriilor se efectuează la valoarea nominală.

Creanțele și datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării tranzacțiilor comunicat de BNR, cât și în valută.

Evaluarea la momentul decontării creanțelor și datoriilor

Creanțele și datoriile în lei sunt evaluate la valoarea nominală.

Creanțele și datoriile în valută sunt evaluate la cursul de la data efectuării tranzacției, în cazul în care acesta coincide cu cel din momentul decontării.

Dacă există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacției și data decontării oricăror elemente monetare care rezultă dintr-o tranzacție în valută, trebuie înregistrate diferențele de curs valutar. Acestea trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar astfel:

- dacă tranzacția este decontată în decursul aceluiași exercițiu financiar în care a fost efectuată, diferența de curs valutar este recunoscută în acel exercițiu;
- dacă tranzacția este decontată într-un exercițiu financiar ulterior, diferența de curs valutar recunoscută în fiecare exercițiu financiar care intervine până în exercițiul decontării se determină ținând seama de modificarea cursurilor de schimb aferente fiecărui exercițiu financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Decontările cu debitorii şi creditorii diverşi includ creanţele şi datoriile faţa de alte persoane fizice şi juridice.

5.2. Politici contabile privind creanţele şi datoriile

5.2.1. Evaluarea creanţelor şi datoriilor

Evaluarea creanţelor şi datoriilor se efectuează diferit în raport de momentul la care se referă, astfel:

Evaluarea iniţială

Evaluarea iniţială a creanţelor şi datoriilor se efectuează la valoarea nominală.

Creanţele şi datoriile în valută se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb în vigoare la data efectuării tranzacţiilor comunicat de BNR, cât şi în valută.

Evaluarea la momentul decontării creanţelor şi datoriilor

Creanţele şi datoriile în lei sunt evaluate la valoarea nominală.

Creanţele şi datoriile în valută sunt evaluate la cursul de la data efectuării tranzacţiei, în cazul în care acesta coincide cu cel din momentul decontării.

Dacă există o modificare a cursului de schimb între data efectuării tranzacţiei şi data decontării oricăror elemente monetare care rezultă dintr-o tranzacţie în valută, trebuie înregistrate diferenţele de curs valutar. Acestea trebuie recunoscute ca venituri sau cheltuieli în perioada în care apar astfel:

- dacă tranzacţia este decontată în decursul aceluiaşi exerciţiu financiar în care a fost efectuată, diferenţa de curs valutar este recunoscută în acel exerciţiu;
- dacă tranzacţia este decontată într-un exerciţiu financiar ulterior, diferenţa de curs valutar recunoscută în fiecare exerciţiu financiar care intervine până în exerciţiul decontării se determină ţinând seama de modificarea cursurilor de schimb aferente fiecărui exerciţiu financiar.

Scanned with OKEN Scanner

Evaluarea la data bilanțului

Creanțele și datoriile în lei sunt evaluate la data întocmirii situațiilor financiare la valoarea lor probabilă de încasare sau de plată. Diferențele constatate în minus între valoarea de inventar stabilită la inventariere și valoarea contabilă neta a creanțelor se înregistrează în contabilitate pe seama ajustărilor pentru depreciere.

Creanțele și datoriile în valută sunt evaluate la data întocmirii situațiilor financiare la cursul de schimb publicat de BNR, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

Creanțele și datoriile aferente fondurilor nerambursabile primite de Uniunea Europeană (PHARE, ISPA, SAPARD) sunt evaluate la data întocmirii situațiilor financiare, la cursul publicat de Banca Centrală Europeană, valabil pentru ultima zi a perioadei de raportare.

5.2.2. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii și clienții

Furnizorii reprezintă datorii ale instituției publice față de terți, generate de cumpărările de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii cu plata ulterioară.

Decontările cu furnizorii pentru stocurile achiziționate, lucrările executate, serviciile prestate pentru care nu s-au primit facturi sunt reflectate în contabilitate în contul 408 *Furnizori-facturi nesosite.* Este un cont de capitaluri. În *credit* se înregistrează sumele datorate furnizorilor pentru care nu s-au întocmit facturi. În *debit* se înregistrează valoarea facturilor sosite. *Soldul creditor* exprimă datoriile față de furnizori pentru care nu s-au întocmit facturi.

Avansurile acordate furnizorilor pentru bunurile livrate, lucrările executate, serviciile prestate sau evidențiate în contabilitate în contul 409 *Furnizori-debitori.* Este un cont de active. În *debit* se înregistrează avansurile plătite furnizorilor. În *credit* se înregistrează regularizarea avansurilor la primirea bunurilor. *Soldul debitor* reflectă avansurile acordate furnizorilor, nedecontate.

Clienții reprezintă creanțe ale instituției publice față de terți generate de vânzările de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii cu încasare ulterioară.

Scanned with OKEN Scanner

Decontările cu clienţii pentru bunurile livrate, serviciile prestate, lucrările executate pentru care nu s-au întocmit facturi sunt evidenţiate în contul 428 *Clienţi-facturi de întocmit*. Este un cont de activ. În *debit* se înregistrează valoarea bunurilor livrate, a serviciilor efectuate pentru care nu s-au întocmit facturi.

În *credit* se înregistrează valoarea facturilor întocmite către clienţi. *Soldul debitor* reprezintă valoarea bunurilor livrate, a serviciilor prestate pentru care nu s-au întocmit facturi.

Avansurile încasate de la clienţi sunt evidenţiate în contul 419 *Clienţi creditori*. Este un cont de capitaluri. În *credit* se înregistrează avansurile încasate de la clienţi, iar în *debit* decontarea avansurilor primite de la clienţi. *Soldul creditor* reprezintă avansurile primite de la clienţi şi nedecontate.

5.2.3. Contabilitatea privind decontările cu bugetul statului

În cadrul decontărilor cu bugetul statului se include impozitul pe salarii, taxa pe valoarea adăugată, alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate, alte datorii cu bugetul statului.

Impozitul pe salarii cuprinde totalul impozitelor individuale calculate asupra bazelor impozabile ale salariaţilor instituţiilor. Modalităţile de calcul şi contabilizarea impozitului pe salarii au fost prezentate în subcapitolul anterior.

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă un impozit indirect datorat bugetului de stat de către instituţiile finanţate din venituri proprii. Cu excepţia acestora, celelalte instituţii publice nu reflectă distinct în contabilitate taxa pe valoarea adăugată.

Documentele obligatorii care trebuie întocmite de plătitorii de taxa pe valoare adăugată sunt **Jurnalul pentru vânzări** (stabileşte TVA colectată), **Jurnalul pentru cumpărări** (stabileşte TVA deductibilă) şi **Decontul pentru TVA.**

Cotele de taxa pe valoarea adăugată sunt: cota de 19% aplicată asupra bazei de impozitare pentru orice operaţiune impozabilă care nu este scutita de TVA sau nu este supusa cotei reduse de TVA, şi cota de 9% aplicată asupra bazei de impozitare pentru anumite categorii de bunuri şi servicii (medicamente, livrarea de manuale şcolare etc).

Scanned with OKEN Scanner

De asemenea, există şi operaţiuni scutite de TVA (spitalizare, centre de îngrijire şi diagnostic etc).

Evidenţierea în contabilitate a operaţiunilor privind taxa pe valoarea adăugată se realizează cu ajutorul conturilor: 4423 *TVA de plată*, 4424 *TVA de recuperare*, 4426 *TVA deductibilă*, 4427 *TVA colectată*, 4428 *TVA neexigibilă*.

4423 *TVA de plată* reflectă taxa pe valoarea adăugată datorata bugetului de stat. Este un cont de capitaluri. În *credit* se înregistrează la sfârşitul lunii taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului statului, calculate ca diferenţa între soldul creditor; al contului 4427 *TVA colectată* (mai mare) şi soldul debitor al contului 4426 *TVA deductibilă* (mai mic). În *debit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată plătită bugetului de stat. *Soldul creditor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată plătită bugetului de stat. Soldul *creditor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată datorata bugetului de stat.

4424 *TVA de recuperat* reflectă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului. Este un cont de *activ*. În *debit* se înregistrează la sfârşitul lunii taxa pe valoarea adăugată calculată ca diferenţa între soldul creditor al contului 4427 *TVA colectată (*mai mic) şi soldul debitor al contului 4426 *TVA deductibilă* (mai mare). În *credit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată recuperată de la bugetul statului. *Soldul debitor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată de recuperat de la bugetul statului. *Soldul creditor* reprezintă taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat.

4426 *TVA deductibilă* reflectă taxa pe valoarea adăugată aferenta bunurilor achiziţionate şi serviciilor primite de la terţi. Este un cont de activ. În *debit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare bunurilor şi serviciilor achiziţionate. În *credit* se înregistrează suma dedusă din taxa pe valoarea adăugată care urmează a se recupera de la bugetul statului. Nu prezintă sold la sfârşitul lunii.

4427 *TVA colectată* evidenţiază taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor vândute şi serviciilor prestate. Este un cont de

Scanned with OKEN Scanner

capitaluri. În *credit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare vânzărilor de bunuri şi prestărilor de servicii. În *debit* se înregistrează dreptul instituţiei de a deduce taxa pe valoarea adăugată şi taxa pe valoarea adăugată datorată bugetului de stat. Nu prezintă sold.

4428 *TVA neexigibilă* evidenţiază taxa pe valoarea adăugată aferentă bunurilor şi serviciilor achiziţionate sau livrate cu plata în rate, precum şi cea inclusă în preţul de vânzare cu amănuntul la instituţiile care evidenţiază mărfurile la preţul de vânzare cu amănuntul. Este un cont *bifucţional*. În *credit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise pentru bunurile livrate sau serviciile prestate, care urmează a se încasa în lunile următoare prin decontări succesive, şi taxa pe valoarea adăugată aferentă preţului de vânzare cu amănuntul. În *debit* se înregistrează taxa pe valoarea adăugată aferentă: vânzărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate devenite exigibile, cumpărărilor de bunuri şi servicii cu plata în rate, mărfurilor vândute la preţul de vânzare cu amănuntul. Soldul contului reprezintă taxa pe valoarea adăugată neexigibilă.

Definiţie

Creanţele reprezintă drepturi ale instituţiilor publice asupra terţilor, rezultate în urma relaţiilor pe care aceasta le are cu mediul economico-financiar şi în urma cărora instituţia a cedat un bun sau un serviciu şi pentru care trebuia să primească fie un echivalent bănesc, fie o contraprestaţie.

Contabilitatea creanţelor asigură evidenţa creanţelor instituţiei în relaţiile acesteia cu clienţii, personalul, bugetul statului, bugetele locale, bugetul asigurărilor de stat, Comunitatea Europeană (decontările pentru fondurile PHARE, ISPA, SAPARD, fonduri structurale, etc.), cu debitori diverşi, debitori ai bugetelor, decontările între instituţii publice, precum şi evidenţa operaţiilor ce necesită clarificări ulterioare şi alte decontări.

Scanned with OKEN Scanner

Documente utilizate

Factura şi factura fiscală – sunt documentele în baza cărora se decontează produsele şi mărfurile livrate, precum şi lucrările şi serviciile prestate, fiind utilizate ca document de înregistrare în contabilitate.

Dispoziţia de livrare – serveşte ca document pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale destinate vânzării şi stă la baza întocmirii facturii sau avizului de expediţie, după caz. Se întocmeşte în două exemplare.

Avizul de însoţire a mărfii – serveşte ca document de însoţire a mărfii pe timpul transportului, document ce stă la baza întocmirii facturii, dispoziţiei de transfer a valorilor materiale de la o gestiune la alta, dispersate teritorial, ale aceleiaşi unităţii, document de primire în gestiunea cumpărătorului sau în gestiunea primitoare din cadrul unităţi în cazul transferului. Se întocmeşte în trei exemplare de către unităţile care nu au posibilitatea întocmirii facturii în momentul livrării produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale, datorită unor condiţii obiective şi cu totul excepţionale, făcându-se menţiunea „Urmează factura". În cazul transferului de bunuri între gestiunile aceleiaşi unităţi patrimoniale dispersate teritorial, avizul de însoţire a mărfii va purta menţiunea „Fără factură".

Cambia şi biletul de ordin – sunt titluri de credit negociabile şi instrumente de plată care constată obligaţia asumată de către debitor de a plăti la vedere sau la o scadenţă fixată, beneficiarului sau la ordinul acestuia, o sumă de bani determinată. Astfel **cambia** este un titlu de credit, sub semnătură privată, care pune în legătură în procesul creării sale trei persoane: trăgătorul, trasul, şi beneficiarul. Titlul este creat de trăgător în calitate de creditor care dă ordin debitorului său, numit tras, să plătească o sumă fixată la o dată determinată în timp, fie unui beneficiar, fie la ordinul acestuia din urmă. **Bilanţul la ordin** este un titlu de credit sub semnătură privată, care pune în legătură în procesul creării sale două persoane: subscriitorul sau eminentul şi beneficiarul. Titlul este creat de subscriitor sau eminent în calitate de debitor care se obligă să plătească o sumă de bani fixată la un anumit termen sau la prezentare unei alte persoane, denumită beneficiar care are calitatea de creditor.

Scanned with OKEN Scanner

5.3. Practici contabile privind creanţele şi datoriile curente

a) Evaluarea creanţelor şi datoriilor[31]

Înregistrarea în contabilitate a principalelor operaţiuni privind decontările cu furnizorii în instituţiile publice:

Exemplu: Se achită pe seama finanţării de la bugetul local suma de 1.500 euro, reprezentând contravaloarea unei facturi de cumpărare a unui mijloc fix de către o unitate de învăţământ. Cursul de schimb la data facturii a fost de 3,4650 lei/euro iar cursul de schimb la data achitării facturii este 3, 4275 lei.

Datoria faţă de furnizorul de active fixe, înregistrată în creditul contului 404 „Furnizori de active fixe", este 1.500 euro x 3,4650 lei/euro = 5.197,50 lei.

Suma achitată din contul de la Trezorerie, evaluată la cursul din ziua plăţii, este 1.500 euro x 3,4275 lei/euro = 5.141,25 lei.

- înregistrarea contabilă a decontării datoriei faţă de furnizor este:

a) diferenţe favorabile de curs:

404 Furnizori de active fixe	=	% 7702 Finanţarea de la bugetele locale 765 Venituri din diferenţe de curs valutar	5.197,50 5.141,25 56,25

b) diferenţe nefavorabile de curs:

- Considerând că plata facturii din exemplul de mai sus se face la un curs de 3,4820 lei/euro, înregistrarea contabilă a decontării datoriei este:

% 404 Furnizori de active fixe 665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	7702 Finanţarea de la bugetele locale	5.223,00 5.197,50 25,50

[31] Ordinul MFP nr. 1917/2005, *op.cit.*, p. 63-69.

Scanned with OKEN Scanner

b) Conturile de regularizare și asimilate

Exemplu: O unitate de învățământ achită cu numerar, în luna decembrie N, abonamentul la Monitorul Oficial pentru luna ianuarie N+1, în sumă de 200 lei.

- achitarea abonamentului în luna decembrie:

471 Cheltuieli înregistrate în avans	=	5311 Casa în lei	200

- în luna ianuarie N+1, înregistrarea cheltuielilor devenite curente:

626 Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	=	471 Cheltuieli înregistrate în avans	200

Sumele încasate în exercițiul bugetar curent dar care privesc exercițiile următoare se evidențiază în contabilitate distinct, la venituri în avans (venituri din chirii, abonamente și publicații, ș.a.).

Exemplu: O unitate de învățământ încasează în cursul lunii octombrie chiria pe lunile noiembrie N - ianuarie N+1, pentru spațiile puse la dispoziția unei societăți comerciale, în valoare de 12.000 lei.

- încasarea chiriei, cu evidențierea distinctă a sumei pentru luna ianuarie N+1 (12.000/3 = 4.000 lei) ca venit în avans:

560 Disponibil al instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii	=	% 706 Venituri din chirii 472 Venituri înregistrate în avans	12.000 8.000 4.000

- în luna ianuarie N+1, înregistrarea venitului din chirii ca venit curent:

472 Venituri înregistrate în avans	=	706 Venituri din chirii	4.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: O unitate de învăţământ încasează în contul de disponibil la bancă suma de 500 lei de la o societate comercială faţă de care nu are creanţe constituite. Clarificările ulterioare dovedesc faptul că suma a intrat eronat în contul bancar al instituţiei respective.

- încasarea sumei în cont:

5121 Conturi la bănci în lei	=	473 Decontări din operaţii în curs de clarificare		500

- restituirea sumei necuvenite:

473 Decontări din operaţii în curs de clarificare	=	5121 Conturi la bănci în lei		500

c) Debitori şi creditori diverşi, debitori şi creditori ai bugetelor[32]

Exemplu: Agenţia teritorială pentru ocuparea forţei de muncă înregistrează, pe baza declaraţiilor nominale transmise de unităţile de învăţământ, creanţe ale bugetului asigurărilor pentru şomaj reprezentând contribuţii ale angajatorilor şi ale asiguraţilor, în sumă de 90.000 lei, respectiv 45.000 lei. Ulterior, se încasează creanţele constituite, în contul de disponibil. Agenţia acordă unor unităţii de învăţământ împrumuturi pe termen scurt, în valoare de 20.000 lei, potrivit legii, din bugetul asigurărilor pentru şomaj. Dobânda cuvenită pentru împrumuturile acordate este de 1.600 lei. La sfârşitul perioadei de contract de împrumut, se încasează în contul de disponibil sumele împrumutate şi dobânda aferentă.

- înregistrarea creanţelor bugetului asigurărilor pentru şomaj:

4664 Creanţe ale bugetului asigurărilor pentru şomaj	=	% 7452 Contribuţiile angajatorilor pentru asigurări de şomaj 7462 Contribuţiile asiguraţilor		135.000 90.000 45.000

[32] Pitulice C., Glăvan M., *op.cit.*, p. 180-183.

Scanned with OKEN Scanner

- încasarea creanțelor:

5741 Disponibil din veniturile curente ale bugetului asigurărilor pentru șomaj	=	4664 Creanțe ale bugetului asigurărilor pentru șomaj	135.000

- acordarea împrumuturilor pe termen scurt:

4683 Împrumuturi acordate potrivit legii din bugetul asigurărilor pentru șomaj	=	5741 Disponibil din veniturile curente ale bugetului asigurărilor pentru șomaj	20.000

- înregistrarea dobânzilor aferente sumelor împrumutate:

469 Dobânzi aferente împrumuturilor acordate	=	766 Venituri din dobânzi	1.600

- rambursarea împrumuturilor, plus dobânzile aferente:

5741 Disponibil din veniturile curente ale bugetului asigurărilor pentru șomaj	=	% 4683 Împrumuturi acordate potrivit legii din bugetul asigurărilor pentru șomaj 469 Dobânzi aferente împrumuturilor acordate	135.000 90.000 45.000

d) Ajustările pentru deprecierea creanțelor

Instituțiile publice pot înregistra, la sfârșitul exercițiului, ajustări pentru deprecierea creanțelor, pe seama cheltuielilor. În situația în care ajustarea rămâne total sau parțial fără obiect, atunci acea ajustare trebuie diminuată sau anulată printr-o reluare corespunzătoare la venituri. În situația în care se constată o depreciere suplimentară față de cea care a fost deja înregistrată, ajustarea trebuie majorată, pe seama cheltuielilor[33].

[33] Pitulice C., Glavan M., *op.cit.*, p. 113-115.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: O unitate de învăţământ are de încasat de la un client o factură în valoare de 300 lei, reprezentând contravaloarea chiriei pentru o clădire. La sfârşitul exerciţiului N, se constată că gradul de recuperabilitate a creanţei este de 70%. În exerciţiul N+1 clientul achită 100 lei, diferenţa fiind irecuperabilă.

- înregistrarea creanţei ca incertă:

4118 Clienţi incerţi sau în litigiu	=	4111 Clienţi		300

- înregistrarea ajustării pentru depreciere la sfârşitul exerciţiului N (300 lei x 30% = 90 lei):

6814 Cheltuieli operaţionale privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante	=	491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi		90

- încasarea parţială a creanţei:

560 Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii	=	4118 Clienţi incerţi sau în litigiu		100

- înregistrarea pierderii din creanţele neîncasate, irecuperabile:

654 Pierderi din creanţe şi debitori diverşi	=	4118 Clienţi incerţi sau în litigiu		200

- anularea ajustării pentru depreciere, rămasă fără obiect:

491 Ajustări pentru deprecierea creanţelor-clienţi	=	7814 Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante		90

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VI

CONTABILITATEA TREZORERIEI

6.1. Rolul şi importanţa trezoreriei

Contabilitatea trezoreriei[34] asigura evidenţa existenţei şi mişcării investiţiilor pe termen scurt, altor valori de trezorerie, a disponibilităţilor existente în conturi la trezoreria statului, băncile comerciale şi în casierie.

În scopul consolidării rolului finanţelor publice şi al asigurării unei discipline bugetare ferme, instituţiile publice (Parlamentul, Administraţia Prezidenţială, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administraţiei publice, instituţiile publice autonome şi instituţiile din subordonarea acestora), indiferent de sistemul de finanţare şi de subordonare, inclusiv activităţile de pe lângă unele instituţii publice, finanţate integral din venituri proprii, efectuează operaţiunile de încasării şi plăţi prin **unităţile teritoriale ale trezoreriei statului** în raza cărora îşi au sediul şi unde au deschise conturi de venituri, cheltuieli şi disponibilităţi, în condiţii de siguranţă şi *fără comisioane.*

Este interzisă efectuarea operaţiilor de mai sus prin băncile comerciale, cu excepţia situaţiilor prevăzute de lege.

În vederea efectuării cheltuielilor, instituţiile publice au obligaţia de a prezenta trezoreriei statului la care au deschise bugetul de venituri şi cheltuieli, creditele bugetare putând fi folosite, la cererea ordonatorului de credite, numai după deschidere şi repartizare. Angajarea şi utilizarea creditelor bugetare se fac în limita prevederilor şi destinaţiilor aprobate prin buget, pentru cheltuieli strict legate de activitatea instituţiei. Creditele bugetare aprobate în bugetul instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii pot fi folosite în limita disponibilităţilor existente în cont.

---

[34] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 172.

Trezoreria cuprinde următoarele componente:

- ✓ *Investiţii pe termen scurt* + cuprind obligaţiunile emise şi răscumpărate. În scopul asigurării surselor de finanţare, unităţile administrativ teritoriale (Consiliile locale, judeţene şi Consiliul General al Municipiului Bucureşti) pot emite, în condiţiile legii, obligaţiuni cu dobândă sau cu discount, pe care le răscumpără la termen.
- ✓ *Disponibilităţi ale instituţiilor publice la trezoreria statului şi bănci.*

Această grupă cuprinde: disponibilul din împrumuturi din disponibilităţile Contului curent general al trezoreriei statului, valorile de încasat sub forma cecurilor, disponibilul în lei şi în valută al instituţiilor publice păstrate la băncile comerciale, disponibilităţilor în lei şi valută provenite din împrumuturi interne şi externe contractate şi garantate de stat, disponibilul din fonduri externe nerambursabile, disponibilul din împrumuturi interne şi externe contractate de autorităţile administraţiei publice locale şi garantate de acestea, dobânzile de plătit şi de încasat, împrumuturile pe termen scurt primite.

Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal pe bază de documente prezentate instituţiei, dar neapărute încă în extrasul de cont, se înregistrează distinct în contabilitate.

Depozitele bancare constituite în condiţiile legii se evidenţiază distinct în cadrul conturilor sintetice de disponibilităţi.

Conturile curente la băncile comerciale se dezvoltă in analitic pe fiecare bancă.

- ✓ *Disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale şi bugetelor locale.*

Conturile de disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale şi bugetelor locale nu au corespondent ca atare în contabilitatea trezoreriei statului şi au drept scop evidenţierea veniturilor încasate şi a cheltuielilor efectuate în aceste bugete.

Aceasta grupă mai include: disponibilul fondului de rulment al bugetului local, disponibilul din venituri încasate pentru bugetul capitalei, disponibilul bugetului asigurărilor sociale de stat pentru constituirea

Scanned with OKEN Scanner

fondului de rezervă, disponibilul din fondul de rezervă al asigurărilor sociale de sănătate, disponibilul din sume încasate în procesul procedurii de executare silită, disponibilul din sume colectate pentru bugete. Aceste conturi de disponibil funcţionează in contabilitatea compartimentelor MFP care ţin evidenţa disponibilităţilor bugetului de stat şi respectiv în contabilităţile unităţilor administrativ – teritoriale.

- ✓ *Casa şi alte valori.* Contabilitatea disponibilităţilor aflate în casieria instituţiilor publice, precum şi mişcarea acestora ca urmare a operaţiilor de încasări şi plăţi efectuate în numerar se realizează distinct în lei şi valută, conform reglementărilor emise de BNR şi Ministerul Finanţelor Publice.
- ✓ Operaţiile de încasări şi plăţi în valută se înregistrează la cursul zilei comunicat de BNR, iar la finele perioadei se evaluează la cursul de schimb în vigoare la acea dată, diferenţele de curs fiind înregistrate drept venituri sau cheltuieli financiare.

Instituţiile publice pot ridica din contul de finanţare sau din contul de disponibil, după caz, deschise la trezoreria statului, sume pentru efectuarea plăţilor în numerar, reprezentând drepturi de personal, precum şi alte cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate prin virament.

Aceste operaţii trebuie efectuate în condiţii de siguranţă, în limita plafonului de casă stabilit de către trezoreria statului pentru fiecare instituţie publică. Încasările efectuate prin casieria proprie se virează în conturile bugetare deschise la trezorerie, reprezentând venituri ale bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat, bugetelor fondurilor speciale, şi venituri proprii.

Alte valori aflate în casieria instituţiei cuprind: timbrele fiscale şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie, bonurile valorice pentru carburanţi auto, biletele cu valoare nominală, tichetele de masă, alte valori etc.

IPSAS 2 *Situaţiile fluxurilor de trezorerie* prezintă şi conceptul de echivalente de numerar.

Echivalentele de numerar sunt investiţiile financiare pe termen scurt, foarte lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi au un risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Scanned with OKEN Scanner

- ✓ *Acreditive.* În vederea achitării unor obligaţii faţa de furnizori, se poate solicita instituţiilor publice deschiderea de acreditive la bănci, în lei sau în valută, în favoarea acestora.

Sumele în numerar puse la dispoziţia personalului sau a terţilor în vederea efectuării unor plăţi în numele instituţiei se înregistrează în contabilitate distinct, sub forma avansurilor de trezorerie.

- ✓ *Disponibil din fonduri cu destinaţie specială.* Această grupă cuprinde alocaţiile bugetare cu destinaţie specială acordate instituţiilor publice; sumele de mandat şi sumele în depozit care pot fi păstrate la sfârşitul anului într-un cont de disponibil deschis la trezorerie; disponibilităţile unor fonduri gestionate în afara bugetelor locale, respectiv disponibilul din taxe speciale, disponibilul din amortizarea activelor fixe deţinute de serviciile publice de interes local; disponibilul fondului de risc; disponibilul din depozitele speciale constituite pentru construirea de locuinţe; disponibilul din valorificarea unor bunuri intrate în proprietatea privată a statului şi disponibilul din cofinanţarea de la buget aferentă programelor/protocoalelor finanţate din fonduri externe nerambursabile.
- ✓ *Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii.* Se include în această categorie veniturile proprii şi subvenţiile primite pentru completarea acestora.

  Excedentele rezultate din execuţie, la sfârşitul anului, se regularizează, reportându-se pe anul următor.
- ✓ *Disponibil al fondurilor speciale.* Fondurile speciale sunt: Fondul naţional unic de asigurări sociale de sănătate şi Fondul asigurărilor pentru şomaj. Conturile au drept scop evidenţierea veniturilor încasate şi a cheltuielilor din aceste bugete.
- ✓ *Viramentele interne* înregistrează transferurile de disponibilităţi băneşti între conturile deschise la trezorerie şi băncile comerciale şi între conturile de trezorerie sau bănci şi casieria instituţiei.
- ✓ *Fonduri externe nerambursabile.* Guvernul României poate primi de la Comisia Comunităţii Europene sume cu titlul de asistenţă financiară nerambursabilă. Acestea sunt acumulate într-un cont

Scanned with OKEN Scanner

distinct și vor fi cheltuite numai în limita disponibilităților existente în scopul în care au fost acordate. Gestionarea contribuției financiare a Comunității Europene se face de către Ministerul Finanțelor Publice prin conturi deschise la BNR, trezoreria statului sau bănci comerciale, conform prevederilor memorandurilor de înțelegere, memorandurilor de finanțare și ale Acordului multianual de finanțare SAPARD. Aceste conturi sunt purtătoare de dobândă, fiind bonificată și utilizată conform prevederilor din memoranduri și altor documente încheiate sau convenite între Comisia Europeană și Guvernul României, precum și conform instrucțiunilor emise de donator.

Contribuția publică națională destinată cofinanțării în bani a contribuției financiare a Comunității Europene se alocă, se utilizează și se derulează conform cadrului tehnic, juridic și administrativ prevăzut pentru fondurile nerambursabile. Sumele plătite necuvenit din contribuția publică națională reprezentând cofinanțare, în scopul achitării debitelor către Comunitatea Europeana, ca urmare a eventualelor nereguli sau neglijențe stabilite în baza prevederilor memorandului de finanțare și a Acordului SAPARD, se recuperează și se fac venit la bugetul din care au fost acordate. Sumele necesare finanțării proiectelor/programelor în cazul indisponibilității temporare a contribuției financiare a Comunității Europene se transferă structurilor de implementare, urmând să se regularizeze cu fondurile primite de la Comisia Europeană, în limita sumelor exigibile transferate.

Orice înscris în baza căruia se alocă fonduri provenind din contribuția financiară a Comunității Europene și din contribuția publică națională se investește cu titlu executoriu.

Sumele rămase la sfârșitul anului din contribuția publică națională destinată cofinanțării se raportează în anul următor urmând a fi folosite cu aceeași destinație.

Deși reglementările contabile românești nu fac referire la instrumentele financiare, trebuie să precizăm relația existentă între trezorerie și instrumentele financiare. IPSAS 15 *Instrumentele financiare informații de furnizat și prezentare* definește instrumentul financiar ca fiind un contract care generează simultan un activ financiar pentru o entitate și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă entitate.

Scanned with OKEN Scanner

Activul financiar reprezintă orice activ care poate fi:

- ✓ numerar;
- ✓ un drept contractual de a schimba instrumente financiare cu altă entitate în condiţii potenţial favorabile; sau
- ✓ un instrument de capitaluri proprii a unei alte entităţi.

Datoria financiară reprezintă orice datorie care exprimă o obligaţie contractuală:

- ✓ de a livra numerar sau alt activ financiar unei alte entităţi; sau
- ✓ de a schimba instrumente financiare cu o altă entitate în condiţii potenţial favorabile.

Un instrument de capitaluri proprii este un contract care certifică existenţa unui interes rezidual în activele unei entităţi după deducerea tuturor datoriilor sale.

6.2. Politici contabile privind trezoreria

Contabilitatea instituţiilor publice asigură înregistrarea plăţilor de casă şi a cheltuielilor efective pe subdiviziunile clasificaţiei bugetare, potrivit bugetului aprobat.

Disponibilităţile entităţilor publice aflate în conturi la bănci comerciale, precum şi operaţiunile de încasări şi plăţi se reflectă în contabilitate distinct în lei şi valută.

Operaţiunile de încasări şi plăţi efectuate în valută se reflectă în contabilitate la cursul zilei comunicat de Banca Naţională a României.

Operaţiunile de vânzare-cumpărare de valută realizate prin intermediul unei bănci comerciale se reflectă în contabilitate la cursul băncii, fără însă să genereze diferenţe de curs valutar între cursul BNR şi cursul băncii.

La închiderea exerciţiului financiar, instituţiile publice înregistrează la venituri sau la cheltuieli financiare diferenţele de curs valutar între cursul practicat şi cursul comunicat de BNR la 31.12 pentru: evaluarea disponibilităţilor în valută, acreditive, depozite pe termen scurt în valută etc.

Investiţiile financiare pe termen scurt sunt evaluate iniţial la costul de achiziţie sau la valoarea stabilită conform contractelor, iar la bilanţ, la valoarea de intrare mai puţin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.

Scanned with OKEN Scanner

6.3. Contabilitatea investițiilor pe termen scurt

Investițiile pe termen scurt la instituțiile publice se prezintă sub forma obligațiunilor emise și răscumpărate. În scopul asigurării surselor de finanțare, unitățile administrativ – teritoriale pot emite în condițiile legii, obligațiuni cu dobândă sau cu discount pe care le răscumpără la termen scurt.

A) Evaluarea inițială

La intrarea în patrimoniul instituțiilor publice, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție sau la valoarea stabilită potrivit contractelor.

B) Evaluarea în bilanț

La sfârșitul exercițiului financiar, investițiile pe termen scurt trebuie prezentate la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.

Evidența investițiilor pe termen scurt în cadrul unităților administrativ-teritoriale se realizează cu ajutorul contului 505 – *Obligațiuni emise și răscumpărate,* cont activ. În debitul contului se înregistrează valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, iar în credit valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate, anulate. Contabilitatea analitică se ține distinct pe categorii și feluri de obligațiuni emise ce urmează a fi răscumpărate.

Vărsămintele de efectuat pentru obligațiuni emise și răscumpărate sunt evidențiate în contul 509, cont pasiv care înregistrează în credit sumele datorate pentru obligațiuni emise, iar în debit sumele achitate pentru acestea. Soldul creditor reprezintă sumele datorate pentru obligațiunile emise. Contabilitatea analitică se ține pe unități emitente de obligațiuni.

6.4. Casa, conturi la trezoreria statului și bănci

Instituțiile publice[35], indiferent de sistemul de finanțare și de subordonare, inclusiv activitățile de pe lângă unele instituții publice, finanțate integral din venituri proprii, efectuează operațiunile de încasări și plăți prin unitățile teritoriale ale trezoreriei, statului în raza cărora își au sediul și unde au deschise conturile de venituri, cheltuieli și disponibilități.

[35] C. Pitulice, M. Glăvan, *op.cit.*, p. 119

Scanned with OKEN Scanner

Este **interzis** instituţiilor publice de a efectua operaţiunile de mai sus prin băncile comerciale, cu excepţia situaţiilor prevăzute de lege.

Pentru efectuarea cheltuielilor prevăzute în buget, instituţiile publice au obligaţia de a prezenta trezoreriei statului la care au conturile deschise, bugetul de venituri şi cheltuieli sau bugetul de cheltuieli aprobate.

Creditele bugetare aprobate pot fi folosite de instituţiile publice finanţate de la buget, la cererea ordonatorilor de credite, numai după deschiderea şi repartizarea creditelor bugetare. Creditele bugetare aprobate în bugetul instituţiilor publice finanţate integral sau parţial din venituri proprii pot fi folosite în limita disponibilităţilor existente în cont.

Contabilitatea disponibilităţilor aflate în conturi la băncile comerciale şi a mişcării acestora, ca urmare a încasărilor şi plăţilor efectuate în valută, se ţine distinct în lei şi în valută. De asemenea, contabilitatea disponibilităţilor aflate în casieria instituţiilor publice se ţine distinct în lei şi în valută.

Instituţiile publice pentru ridica din contul de finanţare sau din conturile de disponibil deschise la unităţile trezoreriei statului, sume pentru efectuarea de plăţi în numerar, reprezentând drepturi de personal, precum i pentru alte cheltuieli care nu se justifică a fi efectuate prin virament. Activitatea de casierie trebuie organizată astfel încât încasările şi plăţile în numerar să fie efectuate în condiţii de siguranţă, cu respectarea plafonului de casă stabilit de către trezoreria statului pentru fiecare instituţie publică. Încasările efectuate prin casierie proprie trebuie depuse în conturile bugetare respective deschise la trezoreria statului.

Asimilate trezoreriei sunt şi elementele denumite „alte valori" care includ: timbrele fiscale, şi poştale, biletele de tratament şi odihnă, tichetele şi biletele de călătorie, bonurile valorice pentru carburanţii auto, biletele cu valoare nominală, tichetele de masă şi alte valori.

Casierul instituţiei are obligaţia întocmirii registrului de casă pe baza documentelor justificative primite (facturi fiscale, chitanţe, bonuri fiscale, dispoziţii de plată – încasare către casierie etc.). Zilnic, casierul totalizează operaţiile din ziua respectivă şi stabileşte soldul casei, care se raportează la fila următoare. Exemplarul al doilea al registrului de casă se detaşează şi se predă compartimentului financiar – contabil în aceeaşi zi

Scanned with OKEN Scanner

sau cel puţin a doua zi, împreună cu documentele justificative, Predarea se efectuează sub semnătură în registrul de casă. Compartimentul financiar – contabil verifică în aceeaşi zi sau cel mai târziu a doua zi, documentele de încasări şi plăţi predate de casier, precum şi corectitudinea soldului înscris în registrul de casă.

În cazul încasărilor se verifică dacă sumele înscrise în registrul de casă corespund cu cele din duplicatele chitanţelor emise, din carnetele de cecuri sau alte documente specifice aprobate de organele competente. Compartimentul financiar – contabil verifică şi dacă sumele încasate şi pentru care s-au emis chitanţe au fost depuse la trezorerie în termenele şi condiţiile stabilite de legal. Verificarea se efectuează pe baza înregistrărilor din registrul de casă şi a foilor de vărsământ.

În cazul operaţiunilor de plată se verifică dacă sumele înscrise în registrul de casă corespund cu cele din documentele prezentate ca: state de salarii, liste de plată, deconturi etc.

Casierul este gestionarul de mijloace băneşti şi alte valori potrivit legii, El trebuie să constituie o garanţie în numerar în favoarea instituţiei publice. Constituirea garanţiei se face prin contract în scris. Garanţia în numerar se depune la C.E.C, sau la o altă instituţiei bancară, conform legii, într-un depozit pe numele gestionarului, Contractul de depozit se va păstra în casieria instituţiei publice. Casierul nu are dreptul să încredinţeze exercitarea atribuţiilor sale altor persoane.

Evaluarea disponibilităţilor tratamente contabile specifice

A) Evaluarea la intrare

La momentul intrării în patrimoniul instituţiei publice, disponibilităţile băneşti, indiferent de tipul lor (disponibilităţi în conturi, numerar în casierie, alte valori etc.), sunt evaluate la valoarea nominală. Operaţiunile privind încasările şi plăţile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei, comunicat de BNR. Operaţiunile de vânzare – cumpărare de valută se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează schimbul valutar, fără ca acesta să genereze diferenţe de curs valutar.

Scanned with OKEN Scanner

B) Evaluarea la inventar

Conform Ministrului Finanţelor Publice № 1753/2004, pentru aprobarea Normelor privind organizarea şi efectuarea inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, disponibilităţile băneşti, cecurile, cambiile, biletele de ordin, scrisorile de garanţie, acreditările, ipotecile precum şi alte valori aflate în casieria instituţiilor se inventariază conform prevederilor legale. Disponibilităţile aflate în conturi la bănci sau la unităţile Trezoreriei Statului se inventariază prin confruntarea cu soldurile din extrase de cont emise de acestea cu cele din contabilitatea unităţii. Pentru aceasta, este obligatoriu ca extrasele de cont din ultima zi a exerciţiului financiar (31.12) sau din ultima zi lucrătoare a anului pe care instituţiile publice le primesc de la bănci sau de la trezorerie să poarte ştampila oficială a acestora.

Sumele în lei şi valută aflate în casieria instituţiei publice se inventariază în ultima zi lucrătoare a exerciţiului financiar după înregistrarea tuturor operaţiunilor de încasări şi plăţi privind anul respectiv, confruntându-se soldurile din registrul de casă cu monetarul şi cu cele din contabilitate.

Mărcile poştale, timbrelor fiscale, tichetele de călătorie, bonurile cantităţi fixe, biletele de spectacole, de intrare la muzee, expoziţii, etc., vor fi înscrise în listele de inventariere la valoarea lor nominală. Excepţie de la această regulă fac timbrele cu valoare filatelică.

Planul de casă constatat cu ocazia constatării inventarierii numerarului din casieriile instituţiilor publice se varsă la bugetul din care este finanţată instituţia publică, subcapitolul bugetar „încasări din alte surse".

C) Evaluarea la bilanţ

În bilanţul întocmit de instituţiile publice la sfârşitul exerciţiului bugetar, disponibilităţilor în lei aflate în conturi la trezorerie, la bănci sau în casierie sunt înscrise la valoarea nominală. Tot la valoarea nominală sunt înscrise în bilanţ şi elementele de tipul „altor valori", cu excepţia timbrelor cu valoarea filatelică. Disponibilităţile în valută aflate în conturi la bănci sunt reevaluate, fiind înscrise în bilanţ la 31.12, comunicat de BNR. Reevaluarea disponibilului în valută l sfârşitul anului generează diferenţe favorabile sau nefavorabile care vor fi înscrise în categoria veniturilor, respectiv a cheltuielilor financiare, după caz.

Scanned with OKEN Scanner

Sumele în valută aflate în casieria instituţiei publice sunt, de asemenea, reevaluate la cursul din ultima zi a exerciţiului bugetar comunicat de BNR.

6.5. Practici contabile privind trezoreria

a) Investiţiile pe termen scurt[36]

În cazul instituţiilor publice, investiţiile pe termen scurt se prezintă sub forma obligaţiunilor emise şi răscumpărate.

Exemplu: O primărie emite în contul unei unităţii de învăţământ, în exerciţiul N, 10.000 obligaţiuni, la valoarea nominală de 10 lei/obligaţiune. În exerciţiul N+3, obligaţiunile sunt răscumpărate, preţul de răscumpărare fiind egal cu valoarea nominală. Pentru obligaţiunile răscumpărate instituţia achită pe loc 50% din valoare, iar diferenţa este plătită după 20 de zile. Ulterior, obligaţiunile emise şi răscumpărate sunt anulate.

- emiterea împrumutului obligatar, cu încasarea imediată în contul bancar:

512 Conturi la bănci	=	161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni		100.000

- răscumpărarea obligaţiunilor emise:

505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate	=	% 512 Conturi la bănci 509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt		100.000 50.000 50.000

- achitarea diferenţei de plată:

509 Vărsăminte de efectuat pentru investiţiile pe termen scurt	=	512 Conturi la bănci		50.000

[36] Ordinul MFP nr. 1917/2005, *op.cit.*, p. 56-62.

Scanned with OKEN Scanner

- anularea obligaţiunilor

161 Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni	=	505 Obligaţiuni emise şi răscumpărate		100.000

b) Casa, conturi la trezoreria statului şi bănci

Disponibilităţi ale unităţii de învăţământ la trezoreria statului şi la bănci

Exemplu: O unitate de învăţământ primeşte, în calitate de beneficiar, suma de 800.000 euro, reprezentând contribuţie financiară nerambursabilă de la Comunitatea Europeană. Cursul de schimb la data încasării sumei este 3,5 lei/euro. Pe seama acestei finanţări se realizează o investiţie, achitându-se în cursul anului facturi de la furnizori de active fixe, în valoare de 500.000 euro, curs la data plăţii 3,45 lei/euro. La sfârşitul exerciţiului, se evaluează disponibilul din cont, cursul de schimb comunicat de B.N.R. fiind 3,42 lei/euro.

- încasarea contribuţiei nerambursabile (800000 euro x 3,5 lei/euro):

5152 Disponibil în valută din fonduri externe nerambursabile	=	774 Finanţarea din fonduri externe nerambursabile		2.800.000

- plata furnizorilor (500.000 euro x 3,45 lei/euro):

404 Furnizori de active fixe	=	5152 Disponibil în valută din fonduri externe nerambursabile		1.725.000

- evaluarea disponibilului la sfârşitul exerciţiului:

Contul de disponibil se prezintă astfel:

D	5152	C
2.800.000	1.725.000	
	Sd=1.075.000	

Disponibil evaluat la cursul de schimb de la închiderea exerciţiului bugetar:
300.000 euro x 3,42 lei/euro = 1.026.000 lei.
Diferenţă nefavorabilă = 1.075.000 – 1.026.000 = 49.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- înregistrarea contabilă a diferenţei de curs valutar:

665 Cheltuieli din diferenţe de curs valutar	=	5152 Disponibil în valută din fonduri externe nerambursabile		49.000

Disponibil al bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat şi bugetelor locale

Exemplu: Compartimentul de contabilitate a creanţelor bugetare din cadrul Direcţiei Generale a Finanţelor Publice Deva înregistrează, pe baza titlurilor de creanţă, impozit pe profit de la persoane juridice în sumă de 100.000 lei. Ulterior, suma este încasată prin intermediul trezoreriei statului.

- constituirea creanţelor bugetare:

463 Creanţe ale bugetului de stat	=	730 Impozit pe venit, profit şi câştiguri din capital de la persoane juridice		100.000

- încasarea creanţelor:

520 Disponibil al bugetului de stat	=	463 Creanţe ale bugetului de stat		100.000

- la sfârşitul perioadei, închiderea contului de disponibil în vederea stabilirii rezultatului patrimonial:

121.09 Rezultat patrimonial-bugetul de stat	=	520 Disponibil al bugetului de stat		100.000

(contul 121.09 „Rezultat patrimonial-bugetul de stat" se va credita prin debitul conturilor de venituri şi finanţări din clasa 7)

Scanned with OKEN Scanner

Casa şi alte valori

Exemplu: Casa Judeţeană de Asigurări Sociale de Sănătate Deva înregistrează suma de 10.000 lei încasată în numerar reprezentând venituri ale bugetului Fondului Naţional Unic de Asigurări Sociale de Sănătate (FNUASS) şi depunerea acesteia în contul de trezorerie:

- încasarea în numerar a contribuţiilor:

5311 Casa în lei	=	7469 Alte contribuţii ale altor persoane pentru asigurări sociale	10.000

- depunerea numerarului în cont:

581 Viramente interne	=	5311 Casa în lei	10.000
5711 Disponibil din FNUASS	=	581 Viramente interne	10.000

Exemplu: O unitate de învăţământ finanţată de la bugetul local achiziţionează tichete de masă în valoare de 35.000 lei, factura cuprinzând şi comisionul de 2% reţinut de firma furnizoare. Tichetele de masă sunt distribuite ulterior salariaţilor instituţiei.

- înregistrarea facturii de cumpărare a tichetelor de masă:

% 532 Alte valori 622 Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile	=	401 Furnizori	35.700 35.000 700

- achitarea facturii prin virament:

401 Furnizori	=	7702 Finanţarea de la bugetele locale	35.700

Scanned with OKEN Scanner

- distribuirea tichetelor către salariaţi:

642 Cheltuieli salariale în natură	=	532 Alte valori	35.000

Acreditive şi avansuri de trezorerie

Exemplu: O unitate de învăţământ finanţată din venituri proprii deschide un acreditiv în valoare de 100.000 lei, în favoarea unui furnizor de active fixe. Din acreditivul deschis se achită furnizorului facturi în valoare de 95.000 lei, diferenţa neutilizată fiind virată apoi în contul de disponibil al instituţiei.

- înregistrarea deschiderii acreditivului, pe baza extrasului de cont:

581 Viramente interne	=	560 Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii	100.000

şi:

5411 Acreditive în lei	=	581 Viramente interne	100.000

- achitarea sumelor datorate furnizorului de active fixe:

404 Furnizori de active fixe	=	5411 Acreditive în lei	95.000

- reîntregirea contului de disponibil cu acreditivul neutilizat:

581 Viramente interne	=	5411 Acreditive în lei	5.000
560 Disponibil al instituţiilor publice finanţate integral din venituri proprii	=	581 Viramente interne	5.000

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Se acordă un avans în sumă de 750 lei unui salariat al unei unităţii de învăţământ, în vederea efectuării unei deplasări în interes de serviciu. Avansul se acordă în numerar, la plecarea în delegaţie. Salariatul depune, la întoarcerea din delegaţie, decontul prin care avansul este justificat astfel: cheltuieli de transport (bilete de tren) 150 lei, cheltuieli de cazare 250 lei, diurnă 200 lei. Suma rămasă este restituită în numerar.

- acordarea avansului:

542 Avansuri de trezorerie	=	5311 Casa în lei		750

- justificarea avansului:
- pentru cheltuielile de transport şi cazare:

614 Cheltuieli cu deplasări, detaşări, transferări	=	542 Avansuri de trezorerie		400

- pentru cheltuielile cu diurna (indemnizaţia de delegare):

646 Cheltuieli cu indemnizaţiile de delegare, detaşare şi alte drepturi salariale	=	542 Avansuri de trezorerie		200

- depunerea avansului neutilizat la casierie:

5311 Casa în lei	=	542 Avansuri de trezorerie		150

Disponibil din fonduri cu destinaţie specială

Exemplu: În contabilitatea Direcţiei Generale a Finanţelor Publice se înregistrează creanţe în valoare de 50.000 lei din valorificarea unor bunuri intrate în proprietatea privată a statului. Cheltuielile ocazionate de valorificarea bunurilor sunt de 500 lei, conform facturilor primite de la furnizori. Diferenţa trebuie virată, potrivit legii, la bugetul de stat.

Scanned with OKEN Scanner

- încasarea sumelor de la clienţi pentru bunurile valorificate:

557 Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului	=	411 Clienţi		50.000

- plata sumelor datorate furnizorilor:

401 Furnizori	=	557 Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului		500

- achitarea datoriei către bugetul de stat:

4481 Alte datorii faţă de buget	=	557 Disponibil din valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului		49.500

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VII

CONTABILITATEA CHELTUIELILOR şi VENITURILOR

7.1. Concepte şi tipologii privind cheltuielile şi veniturile

Deslușirea conceptelor de venituri şi cheltuieli o preocupare a specialiştilor în domeniu, deseori acestea căpătând nuanţe ambigue şi divergente. Pe linia ambiguităţii se înscriu şi definiţiile oferite de reglementările contabile româneşti acestor două concepte. Definiţiile au la bază contabilitatea de angajamente şi tipologia veniturilor şi cheltuielilor[37]:

- Veniturile reprezintă impozite, taxe, contribuţii şi alte sume de încasat conform legii.
- Cheltuielile reprezintă costul bunurilor şi serviciilor utilizate pentru realizarea serviciilor publice sau veniturilor.

La polul opus, Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public oferă o accepţiune complexă a veniturilor şi cheltuielilor:

- Veniturile în unităţile de învăţământ reprezintă intrări brute de beneficii economice şi potenţial de servicii înregistrate pe parcursul perioadei de raportare.
- Cheltuielile reprezintă descreşteri ale beneficiilor economice sau ale potenţialului de servicii înregistrate pe parcursul perioadei de raportare sub formă de ieşiri sau consum de active sau apariţii de datorii care au ca rezultat descreşteri în activele nete/capitalurile proprii, altele decât cele legate de distribuirile către proprietari.

Veniturile sunt clasificate după natură şi destinaţie, în următoarele categorii: operaţionale, financiare, extraordinare.

---

[37] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., op. cit, p. 320-340.

Veniturile şi cheltuielile operaţionale sunt realizate în mod curent de entităţile din sectorul public pentru atingerea obiectivelor specifice.

Veniturile şi cheltuielile financiare sunt ocazionate de activitatea financiar-bancară.

Venituri financiare: veniturile din diferenţe de curs valutar, din sconturi obţinute, din creanţe imobilizate, aferente investiţiilor financiare cedate, alte venituri financiare.

Cheltuieli financiare: cheltuieli cu diferenţe de curs valutar, privind sconturile acordate, pierderi din creanţe imobilizate, aferente investiţiilor financiar cedate, alte cheltuieli financiare.

Veniturile şi cheltuielile extraordinare apar accidental în activitatea entităţii publice, neputând fi controlate de managementul acestuia.

Venituri extraordinare: venituri din despăgubiri de asigurări, din valorificarea unor bunuri.

Cheltuieli extraordinare: pierderi de calamităţi, cheltuieli extraordinare din operaţiuni cu active fixe.

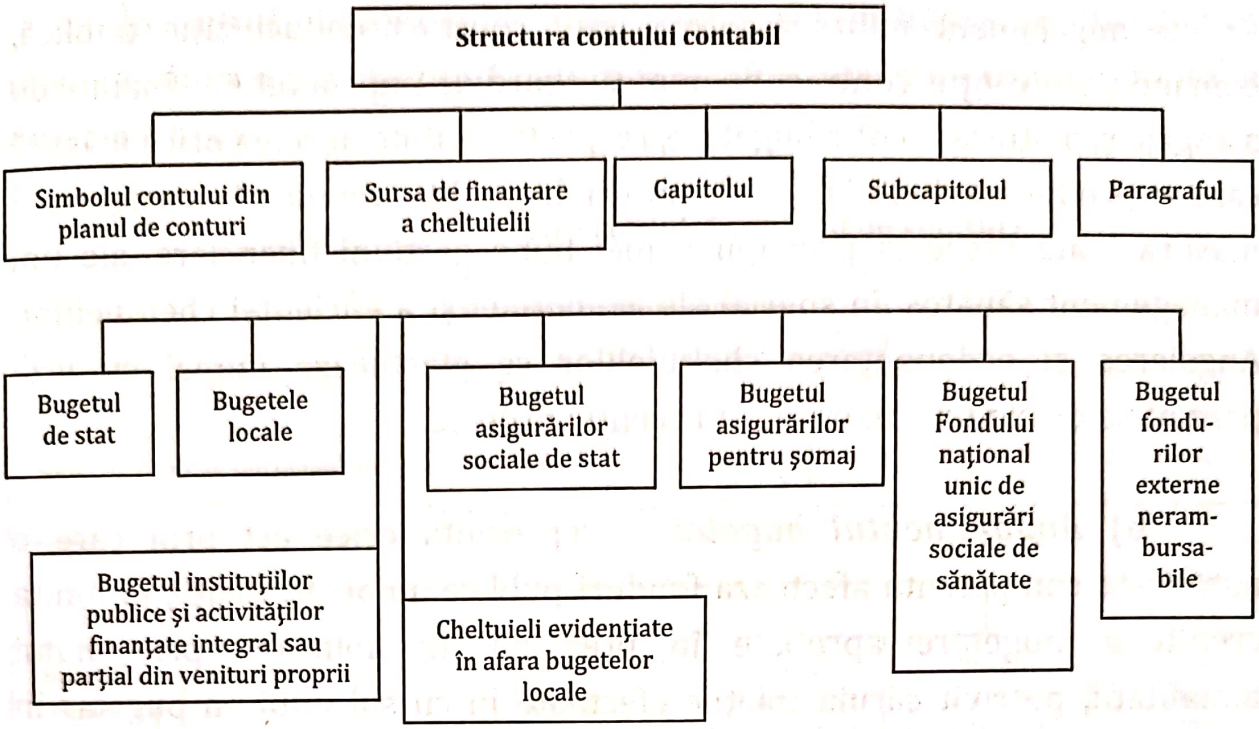
7.2. Practici contabile privind cheltuielile şi veniturile

Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public operează cu tipologia venituri şi cheltuieli din activităţi curente - necesare realizării obiectului de activitate al entităţii publice, respectiv venituri şi cheltuieli din activităţi extraordinare - care nu se aşteaptă a se repeta frecvent sau regulat.

Deşi reglementările contabile româneşti grupează veniturile şi cheltuielile în curente şi extraordinare, operează cu categoriile operaţionale, financiare, extraordinare.

Scanned with OKEN Scanner

Figura nr. 7.1. **Structura contului contabil de cheltuieli**


Structura contului contabil
Simbolul contului din planul de conturi
Sursa de finanţare a cheltuielii
Capitolul
Subcapitolul
Paragraful
Bugetul de stat
Bugetele locale
Bugetul instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii
Bugetul asigurărilor sociale de stat
Cheltuieli evidenţiate în afara bugetelor locale
Bugetul asigurărilor pentru şomaj
Bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate
Bugetul fondurilor externe nerambursabile

Sursa: Pitulice C., Glăvan M., *Contabilitate instituţiilor publice,* Editura Conta Plus, Bucureşti, 2007, p. 248

1. Structura cheltuielilor

Contabilitatea cheltuielilor se ţine pe grupe de cheltuieli, după natura şi destinaţia lor[38].

Exemplu: O unitate de învăţământ înregistrează bursele datorate elevilor, în valoare de 10.000 lei.

- înregistrarea burselor

679 Alte cheltuieli	=	429 Bursieri şi doctoranzi		10.000

Angajarea oricăror cheltuieli din fondul public, îmbracă două forme de angajament.

a) ***Angajamentul legal*** – fază în procesul execuţiei bugetare reprezentând orice act juridic din care rezultă sau ar fi posibil să rezulte, o obligaţie pe seama fondurilor publice. Angajamentul legal, trebuie să se

[38] Pitulice C., Glăvan M., *op.cit.*, p. 248-274.

Scanned with OKEN Scanner

prezinte sub formă scrisă şi să fie semnat de ordonatorul de credite. Acest tip de angajament îmbracă forma unui contract de achiziţie publică, comandă, convenţie, contract de muncă, acord de împrumut etc. Înainte de a angaja şi a utiliza credite bugetare, respectiv înainte de a lua orice măsură care ar produce o cheltuială, ordonatorii de credite trebuie să se asigure că măsura luată respectă principiile unei bune gestiuni financiare, ale uni management sănătos, în special ale economiei şi a eficienţei cheltuielilor. Angajarea şi ordonanţarea cheltuielilor se efectuează numai cu viza prealabilă de control financiar - preventiv propriu.

b) ***Angajamentul bugetar*** – reprezintă orice act prin care o autoritate competentă afectează fonduri publice, unor destinaţii, în limita creditelor bugetare aprobate în prealabil. În aplicarea principiului anualităţii, potrivit căruia „plăţile efectuate în cursul unui an bugetar în contul unui buget, aparţin exerciţiului corespunzător de execuţie a bugetului respectiv" şi a prevederilor legale, potrivit cărora, pentru a efectua o plată este obligatoriu parcurgerea în prealabil a celor trei faze respectiv: angajarea, lichidarea, ordonanţarea. Se impune punerea în rezervă a creditelor bugetare angajate, astfel încât toate angajamentele legale încheiate în cursul unui exerciţiu bugetar de către ordonatorul de credite, să poată fi plătite în cursul exerciţiului bugetar respectiv, în limita creditelor bugetare aprobate. În vederea respectării acestei cerinţe, angajamentul bugetar prin care au fost rezervate fonduri publice unei anumite destinaţi, precede angajamentul legal.

Angajamentele bugetare pot fi:

- angajamente bugetare individuale:
- angajamente bugetare globale.

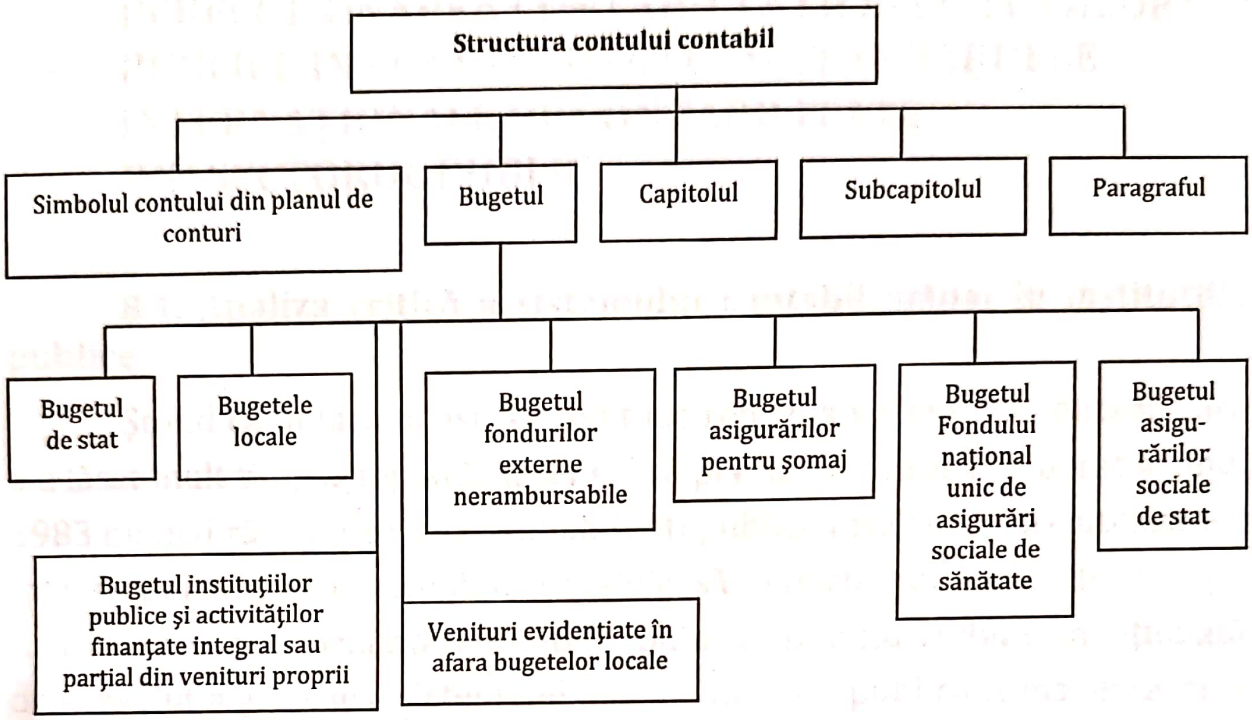
Evidenţa angajamentelor bugetare şi a celor legale se ţine cu ajutorul conturilor 8066 – *Angajamente bugetare şi* 8067 – *Angajamente legale.*

Scanned with OKEN Scanner

2. *Structura veniturilor*

În cadrul unităţilor de învăţământ, **contabilitatea veniturilor** se ţine în conturi distincte, după natură şi sursă[39]. Structura contului contabil este următoarea:

Figura nr. 7.2. **Structura contului contabil de venituri**


Structura contului contabil
Simbolul contului din planul de conturi
Bugetul
Capitolul
Subcapitolul
Paragraful
Bugetul de stat
Bugetele locale
Bugetul instituţiilor publice şi activităţilor finanţate integral sau parţial din venituri proprii
Bugetul fondurilor externe nerambursabile
Venituri evidenţiate în afara bugetelor locale
Bugetul asigurărilor pentru şomaj
Bugetul Fondului naţional unic de asigurări sociale de sănătate
Bugetul asigu-rărilor sociale de stat

Sursa: Văcărel I., coordonator, Bistriceanu Gh.D., Anghelache G., Bodnar M., Bercea F., Moşteanu T., Georgescu F., *Finanţe publice*, Ediţia a IV-a, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, 2006, p. 504

Exemplu: O unitate de învăţământ recepţionează o clădire pe care a construit-o în antrepriză, costurile totale ridicându-se la valoarea de 200.000 lei.

- recepţionare clădire

212 Construcţii	=	722 Venituri din producţia de active fixe corporale		200.000

[39] Văcărel I. (coord.), Bistriceanu Gh.D., Anghelache G., Bodnar M., Bercea F., Moşteanu T., Georgescu F., *op.cit.*, p. 504.

Scanned with OKEN Scanner

Remarcă

Venituri extraordinare, sunt cele care nu apar în mod frecvent în activitatea unităţilor de învăţământ, ele neavând caracter de regularitate. În această categorie sunt incluse veniturile din primele de asigurare şi veniturile din valorificarea unor bunuri, evidenţiate contabil prin conturile grupei 79.

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VIII

PERFECŢIONAREA CONTABILTĂŢII INSTITUŢIILOR PUBLICE ÎN CONFORMITATE CU STANDARDELE INTERNAŢIONALE DE CONTABILITATE DIN SECTORUL PUBLIC

8.1. Analiza critică a sistemului contabil actual în instituţiile publice

Ştiind că în ţara noastră a avut loc reforma sistemului contabil care s-a lăsat mult timp aşteptată, în sensul că planul de conturi elaborat în anul 1983 nu mai răspundea unei contabilităţi publice orientate spre utilizatorii informaţiei financiar-contabile capabile să reflecte cât mai fidel poziţia financiară şi performanţa entităţilor publice. Dar nu trebuie menţionată doar evoluţia greoaie a sistemului de contabilitate publică romanească, ci şi lipsa de omogenitate a sistemelor contabile manifestate şi la nivel internaţional, inclusiv la nivelul Uniunii Europene, unde contabilitatea rămâne totuşi un deziderat.

Ministerul Finanţelor Publice din România a demarat acţiunea de introducere a unui sistem bazat pe contabilitatea de angajamente pentru instituţiile publice, începând cu anul 2003. Regulile contabile aplicabile acestui sistem au la baza Directivele europene nr. 4 privind conturile anuale şi nr. 7 privind conturile consolidate, precum şi Sistemul European de Conturi (ESA 95). Adoptarea pentru instituţiile publice a contabilităţii de angajamente bazate pe un set de politici şi principii contabile general acceptate înseamnă evaluarea legislaţiei în vigoare, specifică domeniului, şi gândirea paşilor necesari implementării. Câştigul major este satisfacerea cerinţelor contabile şi de prezentare a informaţiilor la nivelul Uniunii Europene şi al Standardelor Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS - International Public Sector Accounting Standards).

Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public au fast elaborate de către Comitetul pentru Sectorul Public (PSC - Public Sector Committee), organism format în anul 1995 în cadrul Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC - Internaţional Federation of Accountants), din care face parte Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi din România.

De la elaborarea primelor 12 IPSAS-uri, experienţa europeană s-ar putea sintetiza astfel[40]:

- Franţa aplică din anul 1999 contabilitatea de angajamente în domeniul public, dar manifestă dificultăţi în aplicarea IPSAS-urilor;
- Germania a pregătit trecerea la IPSAS şi le aplică din anul 2006;
- Marea Britanie foloseşte contabilitatea de angajamente din anul 1995 şi aplică, cu caracter experimental, IPSAS-urile.

Lărgind teritoriul aplicării IPSAS-urilor, notăm experienţa Australiei, care începând din 2006, aplică un mix de IPSAS cu IAS (Internaţional Accounting Standards), denumit Australian Accounting Standards.

La aceste standarde se adaugă un standard referitor la *Raportarea financiară conform contabilităţii de casă.* Apelând la o comparaţie între titlurile date IPSAS-urilor şi cele ale IAS-urilor se observă asemănări, ba chiar suprapuneri de denumiri. Este cert ca punctul de plecare în elaborarea IPSAS-urilor l-au constituit Standardele Internaţionale de Contabilitate, care au suportat adăugiri sau eliminări ale unor concepte improprii sectorului public. Principalele diferenţieri între cele doua categorii de standarde contabile sunt legate de definiri de termeni, includeri ale unor comentarii adiţionale din IAS pentru a lamuri aplicabilitatea standardelor în sectorul public.

În unele ţări occidentale, de exemplu în Canada, se practică forma de contabilitate de casă modificată. Ea vizează unele instituţii din sectorul de servicii (prestaţiile cabinetelor de avocaţi, de medici, de arhitecţi, de agenţi de publicitate şi de experţi contabili), organismele cu scop nelucrativ şi unele exploatări agricole.

[40] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 53-56.

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea de casă modificată este o combinaţie între contabilitatea de casă şi contabilitatea de angajamente. Astfel, investiţiile care au ca durată superioară un an sunt capitalizate şi amortizate pe întreaga perioadă de serviciu. De asemenea, se poate exercita funcţia unor conturi de regularizare (de exemplu cheltuielile constatate în avans). Ambele exemple demonstrează acţiunea, cel puţin parţială, a principiului independenţei exerciţiilor.

În situaţia în care documentele de sinteză fac obiectul comunicării externe, experienţa occidentală evocă posibilitatea solicitării expertului contabil pentru a face trecerea din forma contabilităţii de casă în forma contabilităţii de angajamente[41].

Comitetul pentru Sectorul Public, autorul standardelor specifice acestui domeniu, a solicitat fiecărei ţări să-şi elaboreze propriile standarde, luând în considerare specificul, modul de organizare, baza legală, conjunctura mediului economic intern şi internaţional. România este înscrisă în aceste cerinţe şi se află, în prezent, în perioada de experimentare a noilor standarde contabile, cu sprijinul unei serii de instituţii publice de subordonare centrală şi locală, care începând cu exerciţiul bugetar 2003 organizează şi conduc contabilitatea în paralel, potrivit reglementărilor actuale şi celor circumscrise standardelor.

Pe baza acestui cadru legal este evident că România are capacitatea în cadrul sistemului de contabilitate a instituţiilor publice, să adopte reglementările fără modificări substanţiale. În acord cu obiectivele afirmate ale UE, misiunea României este de a orienta întregul sistem al conturilor guvernamentale către un sistem al contabilităţii de angajamente care sa adopte GAAP. Deşi aceste modificări au fost făcute teoretic în contabilitatea instituţiilor publice, ***în practică există un hibrid între contabilitatea de angajamente şi cea de casă***, *cea ce complică desfăşurarea normală a sistemului contabil în unităţile de învăţământ.*

Nu puţini sunt cei care îşi exprimă părerea conform căreia orice contabilitate ţinută altfel decât pe baza unei contabilităţi de angajamente este inadecvată din punctul de vedere al reprezentării economice a unei instituţii publice.

[41] Feleagă N, *Controverse contabile*, Editura Economică, Bucureşti, 1996, p. 100.

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatul determinat conform contabilităţii de casă poate să antreneze erori evidente atunci când există un decalaj între operaţiile de vânzare-cumpărare, pe de o parte, şi cele de plată-încasare, pe de altă parte. Unii specialişti preferă siguranţa şi concreteţea conferite de contabilitatea de casă, pentru a cunoaşte cu exactitate în ce moment au avut loc încasările şi plăţile.

Este timpul să se modernizeze şi să se îmbunătăţească sistemul contabil în instituţiile publice, prin punerea accentului pe transparenţă şi acurateţe. Aceasta constă prin înlăturarea contabilităţii de casă (cash) şi punerea în practică numai a contabilităţii de angajamente (accrual), pentru că furnizează o imagine mai clară a activelor şi a datoriilor în orice moment.

Integrarea României în U.E., impune găsirea unor căi pentru eficientizarea activităţii economice şi înlăturarea unor neconcordanţe întâlnite în contabilitatea instituţiilor publice, datorită faptului că ţara noastră beneficiază de fonduri comunitare, care trebuie folosite cu maxim de eficienţă.

8.2. Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public

Obiectivul acestui standard este de a servi interesul public prin elaborarea unor standarde de raportare financiară pentru sectorul public de înaltă calitate şi prin facilitarea convergenţei standardelor internaţionale şi naţionale, crescând astfel calitatea şi uniformitatea raportării financiare la nivel mondial. Consiliul elaborează separat standarde care aplică contabilitatea de casă şi standarde care aplică **contabilitatea de angajamente**.

IPSAS[42] sunt proiectate să se aplice situaţiilor financiare de uz general ale tuturor entităţilor din sectorul public. Entităţile din sectorul public includ guvernele naţionale, guvernele regionale (de exemplu, stat, provincie, teritoriu), guvernele locale (de exemplu, localitate, oraş) şi entităţile lor componente (de exemplu, departamente, agenţii, consilii, comisii), dacă nu există alte precizări. Aceste Standarde nu se aplică întreprinderilor guvernamentale de afaceri. Întreprinderile guverna-

[42] Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

Scanned with OKEN Scanner

mentale de afaceri aplică IFRS-uri[43] care sunt emise de IASB[44]. IPSAS includ o definiție a întreprinderilor guvernamentale de afaceri.

Situațiile financiare emise pentru utilizatorii care nu pot solicita informații financiare care să le satisfacă necesitățile informaționale specifice sunt situațiile financiare de uz general. Termenul de „situații financiare" utilizat acoperă toate situațiile și materialele explicative care sunt identificate ca făcând parte din situațiile financiare de uz general.

Când baza *întocmirii situațiilor financiare* este ***contabilitatea de angajamente***, situațiile financiare vor include ***situația poziției financiare, situația performanței financiare, situația fluxurilor de trezorerie și situația modificărilor în activele nete/capitalurile proprii.*** Când baza întocmirii situațiilor financiare este contabilitatea de casă, situația financiară primară este situația **încasărilor și plăților în numerar.**

În plus față de întocmirea situațiilor financiare de uz general, o entitate poate întocmi situații financiare pentru alte părți (cum sunt organismele de conducere, cele legislative și alte părți care au o funcție de supraveghere) care pot solicita situații financiare întocmite astfel încât să le satisfacă nevoile informaționale specifice. Astfel de situații financiare se numesc situații financiare cu scop special.

Consiliile pentru IPSAS elaborează pentru contabilitatea de angajamente standarde care:

- converg cu IFRS-uri emise de Consiliul pentru IPSAS, prin adaptarea lor contextului sectorului public, atunci când este cazul. În desfășurarea acestui proces, Consiliul pentru IPSAS încearcă, ori de câte ori este posibil, să mențină tratamentul contabil și textul original al IFRS-urilor, cu excepția cazurilor în care o problemă importantă a sectorului public justifică o abatere de la acestea;
- tratează problemele de raportare financiară ale sectorului public care fie nu sunt tratate comprehensiv de către IFRS-urile existente, fie pentru ele nu au fost elaborate IFRS-uri de către IASB.

[43] Standardele Internaționale de Raportare Financiară.
[44] Standarde Internaționale de Contabilitate.

Scanned with OKEN Scanner

Deoarece multe IPSAS pentru contabilitatea de angajamente au la bază IFRS-uri, „Cadrul general IASB pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare" reprezintă o referinţă relevantă pentru utilizarea IPSAS.

Consiliul pentru IPSAS a emis şi un standard comprehensiv pentru contabilitatea de casă, care include şi secţiuni de prezentări obligatorii şi care se încurajează.

IPSAS pentru contabilitatea de casă a încurajat entităţile să prezinte informaţii de contabilitate de gestiune, chiar dacă situaţiile sale financiare de bază erau întocmite pe baza contabilităţii de casă. O entitate care se află în procesul trecerii de la contabilitatea de casă la contabilitatea de angajamente ar putea să dorească să includă prezentări specifice de informaţii pe baza contabilităţii de angajamente în această perioadă.

Consiliile pentru IPSAS încearcă, de asemenea, să faciliteze convergenţa cu standardele care au la bază contabilitatea de angajamente prin utilizarea, în anumite standarde, a prevederilor tranzitorii.

Când prevederile tranzitorii există, ele pot acorda unei entităţi o perioadă suplimentară pentru respectarea tuturor cerinţelor unui Standard Internaţional de Contabilitate pentru Sectorul Public care are la bază contabilitatea de angajamente sau pot să ofere scutiri de la anumite cerinţe la aplicarea iniţială a unui Standard Internaţional de Contabilitate pentru Sectorul Public. O entitate poate alege în orice moment să adopte **contabilitatea de angajamente, în conformitate cu IPSAS.** Entitatea aplică IPSAS care au la bază contabilitatea de angajamente şi poate alege să aplice prevederile tranzitorii dintr-un standard individual care are la bază contabilitatea de angajamente.

Consiliile pentru IPSAS consideră că adoptarea acestui standard, împreună cu prezentarea informaţiilor privind **conformitatea** cu acestea, va duce la o îmbunătăţire semnificativă a calităţii raportării financiare de uz general a entităţilor din sectorul public. Aceasta, la rândul ei, este posibil să conducă la evaluări mai bine informate a deciziilor de alocare a resurselor făcute de către guverne, crescând astfel transparenţa şi răspunderea[45].

[45] Federaţia Internaţională a Contabililor, *Standarde internaţionale de contabilitate pentru sectorul public*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2006, p. 17.

Scanned with OKEN Scanner

Consiliul pentru IPSAS recunoaşte dreptul guvernelor şi normalizatorilor naţionali de a stabili standarde contabile şi îndrumări pentru raportarea financiară în jurisdicţiile lor. Anumite guverne şi normalizatori naţionali au adoptat standarde de contabilitate care se aplică guvernelor şi entităţilor sectorului public din jurisdicţia lor. IPSAS pot să asiste aceşti normalizatori la elaborarea unor noi standarde sau la revizuirea celor existente pentru a contribui la o comparabilitate mai bună.

IPSAS pot fi deosebit de folositoare jurisdicţiilor care nu au elaborat încă standarde de contabilitate pentru guverne şi entităţi din sectorul public. Consiliile pentru IPSAS încurajează adoptarea acestor standardelor şi armonizarea cerinţelor naţionale cu acestea.

Ocazional, când există probleme semnificative nerezolvate asociate cu un proiect de expunere, Consiliul pentru IPSAS poate decide să reexpună un standard propus.

Adoptarea IPSAS de către guverne va îmbunătăţi atât calitatea, cât şi comparabilitatea informaţiilor financiare raportate de către entităţile sectorului public din întreaga lume. Consiliul pentru IPSAS recunoaşte dreptul guvernelor şi normalizatorilor naţionali de a stabili standarde contabile şi îndrumări pentru raportarea financiară în jurisdicţiile lor. Consiliile pentru IPSAS încurajează adoptarea lor şi armonizarea cerinţelor naţionale cu acestea.

Situaţiile financiare trebuie să fie prezentate ca fiind conforme cu IPSAS *numai dacă sunt conforme cu toate cerinţele fiecărui standard aplicabil.*

Misiunea Federaţiei Internaţionale a Contabililor (IFAC), aşa cum este prezentată în constituţia sa, este de *„a servi interesul public, de a întări profesia contabilă la nivel mondial şi de a contribui la dezvoltarea unor economii internaţionale puternice prin iniţierea şi promovarea aderării la standarde profesionale de înaltă calitate, a progresului convergenţei internaţionale a acestor standarde, precum şi de a dezbate probleme de interes public, pentru care experienţa profesională este extrem de relevantă".*[46]

[46] *Manualul de Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Federaţia Internaţională a Contabililor, Volumul I, Editura CECCAR, Bucureşti, 2009, p. 16.

Scanned with OKEN Scanner

Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public al IFAC are drept scop elaborarea de standarde de raportare financiară de înaltă calitate în scopul utilizării lor de către entităţile sectorului public din întreaga lume. Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public reprezintă cea mai bună practică internaţională de raportare financiară pentru entităţile din sectorul public.

8.2.1. Conformitate cu Standardele Internaţionale de Contabilitate[47]

Obiectivele Standardelor Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public sunt de a servi interesul public prin elaborarea unor standarde de raportare financiară pentru sectorul public de înaltă calitate şi prin facilitarea convergenţei standardelor internaţionale şi naţionale, astfel crescând calitatea şi uniformitatea raportării financiare la nivel mondial. IPSAS-urile pentru contabilitatea de angajamente au la bază Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS-uri), emise de Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASB), acolo unde dispoziţiile acestor standarde sunt aplicabile sectorului public. De asemenea, acestea se referă la probleme de raportare financiară specifice sectorului Public care nu sunt tratate de IFRS –uri. Adoptarea IPSAS-rilor de către guverne va îmbunătăţii atât calitatea cât şi comparabilitatea informaţiilor financiare raportate de către entităţile sectorului public din întreaga lume.

Realizarea obiectivelor prevăzute prin Tratatul asupra Uniunii Europene, în special al Uniunii economice şi monetare, necesită instrumente statistice de calitate care să permită Instituţiilor comunitare, Guvernelor şi agenţilor vieţii economice şi sociale să ia decizii pe baza unor statistici armonizate şi fiabile.

Noul sistem european de conturi naţionale şi regionale (ESA '95) constituie un progres important în raport cu versiunea precedentă, care datează din 1979. Acest progres se bazează pe armonizarea metodologiei, pe precizia şi rigoarea conceptelor, definiţiilor, clasificărilor şi regulilor

[47] Munteanu, V., Crişan, P., Zuca, M., *European requirements for financial accounting reports of public institutions*, 16th IBIMA Conference 29 – 30 June 2011, ISBN: 978-0-9821489-5-2.

Scanned with OKEN Scanner

contabile care se cuvine a fi puse în practică pentru a se obține o descriere cantitativă coerentă, fiabilă și comparabilă a economiilor țărilor Uniunii. Caracteristicile noului sistem vor conduce la o cunoaștere mai completă și mai riguroasă a structurilor economice și financiare ale Statelor membre și ale regiunilor lor.

Pentru a asigura o aplicare riguroasă a dispozițiilor metodologice conținute, Consiliul Uniunii Europene a decis, la propunerea Comisiei, să-i ofere o bază juridică solidă. Astfel ESA '95 a fost adoptat sub formă de Regulament al Consiliului pe data de 25 iunie 1996.[48]

Sistemul european de conturi naționale și regionale (ESA '95) este un cadru contabil aplicabil pe plan internațional care permite descrierea analitică și sistematică a ceea ce se numește *„economie totală"* (respectiv o regiune, o țară sau un grup de țări), a componentelor și relațiilor ei cu celelalte economii. ESA '95 înlocuiește Sistemul european al conturilor economice integrate publicat în 1970.

Sistemul European de Conturi (ESA '95) este perfect coerent cu versiunea revizuită a Sistemului Contabilității Naționale („SCN 1993" sau simplu „SCN"), metodologie aplicabilă la nivel mondial, publicată sub îndrumarea comună a Națiunilor Unite, FMI, Comisia Comunității Europene, OECD și Banca Mondială.

Datele obținute în cadrul ESA sunt esențiale pentru definirea și urmărirea politicilor economice și sociale ale Uniunii europene și Statelor membre. Această versiune a ESA are numeroase aplicații specifice, foarte importante, care privesc:

a) urmărirea și orientarea politicii monetare europene: criteriile de convergență fixate pentru a pune în practică ultima fază a uniunii monetare europene sunt definite pe baza agregatelor contabilităților naționale (deficit public, datoria publică și PIB);
b) acordarea de subvenții regiunilor Uniunii europene prin intermediul fondurilor structurale, ale căror cheltuieli se bazează, în parte, pe datele conturilor regionalizate ale conturilor naționale;
c) calculul resurselor proprii ale Uniunii europene care depind de datele din conturile naționale în trei moduri:

[48] Sistemul European de Conturi ESA '95, p. 1.

Scanned with OKEN Scanner

1) totalul resurselor Uniunii europene este determinat ca procent din produsele naţionale brute (PNB) ale Statelor membre;
2) contribuţia fiecărui stat membru la a treia resursă proprie Uniunii europene (numită TVA) este mult influenţată de contabilitatea naţională, deoarece este fixată pe baza unei taxe medii calculată pornind de la datele conturilor naţionale;
3) contribuţia relativă a fiecărui Stat membru la a patra resursă proprie Uniunii europene este bazată pe produsul naţional brut propriu.

Pentru garantarea unui bun echilibru între necesităţile de date şi posibilităţile de colectare, conceptele utilizate în ESA prezintă opt caracteristici esenţiale. Aceste concepte sunt:

- compatibile pe plan internaţional;
- armonizate cu cele din celelalte statistici economice şi sociale;
- coerente;
- operaţionale;
- diferite de cea mai mare parte a conceptelor utilizate în sursele de date administrative;
- recunoscute şi fixate pe o perioadă îndelungată;
- concentrate pe descrierea procesului economic în termeni monetari şi uşor observabili;
- flexibile şi multifuncţionale.

Conceptele sunt compatibile pe plan internaţional deoarece:

a) pentru Statele membre ale Uniunii europene, SEC constituie norma de aplicare pentru transmiterea datelor contabilităţilor naţionale către organismele internaţionale, singura derogare posibilă privind publicaţiile naţionale;
b) conceptele ESA sunt, din toate punctele de vedere, coerente cu cele stabilite pe plan mondial prin SCN. Această coerenţă a conceptelor pe plan internaţional este esenţială pentru comparaţiile statistice între ţări.[49]

[49] Sistemul European de Conturi ESA '95, p. 2-4.

Scanned with OKEN Scanner

Raportarea financiară în sectorul public

Principalele referințe în cadrul internațional.

Sistemul de Conturi Naționale (SNA, 1993) al Națiunilor Unite

Sistemul de conturi naționale elaborat de Națiunile Unite în anul 1993 constă într-un set coerent, consistent și integrat de conturi macro-economice, bilanțuri și tabele bazat pe reguli, concepte, definiții și clasificări stabilite de comun acord la nivel internațional.

Acesta include un tabel coerent de informații în cadrul căruia se pot prezenta statisticile de finanțe publice într-un format care să fie util în scopurile analizei economice, și care, în același timp, să poată fi utilizat ca suport în procesele decizionale.

Sistemul European al Conturilor (ESA – 1995)

Sistemul European al Conturilor naționale și regionale (ESA '95) reprezintă aplicarea la nivel european a Sistemului de Conturi Naționale (SNA '93) al Națiunilor Unite: adoptă conceptele, definițiile, nomenclaturile și logica internă ale acestuia, dar într-un mod mai potrivit utilizării sale în cadrul Uniunii Europene.

Manualul de Statistici Financiare Guvernamentale (Government Finance Statistics Manual - GFSM) al Fondului Monetar Internațional (2001)

Descrie un sistem statistic integrat pentru producerea datelor de finanțe publice pentru sectorul administrațiilor publice, în mare parte în conformitate cu indicațiile furnizate de Sistemul de Conturi Naționale al Națiunilor Unite și cu standardele identificate pentru conturile naționale de manualul ESA '95.

Ediția 2001 a Manualului, reprezintă o actualizare a celei apărute în 1986 și a fost realizată în vederea unei mai bune armonizări între sistemele contabile recunoscute și utilizate la nivel internațional, menținând în același timp o modalitate de prezentare a informațiilor diferită de acestea.

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţele între GFSM şi Manualul ESA '95 sunt:

- Conform schemelor prevăzute de Fondul Monetar Internaţional, fluxurile sunt împărţite în Venituri şi Cheltuieli
- Conform Manualului ESA95, fluxurile sunt împărţite pe conturi, elaborându-se conturile de operaţiuni curente, conturile de acumulări şi conturile patrimoniale.

Manualul ESA '95 prezintă datele de finanţe publice diferenţiate în:

- Contul de producţie
- Contul de generare a veniturilor primare
- Contul de repartizare a veniturilor primare
- Contul de distribuire secundară a venitului
- Contul de utilizare a venitului disponibil
- Contul de fluctuaţii ale patrimoniului net, generate de economii şi alte transferuri în cont de capital
- Contul achiziţiilor de active financiare

Statele trebuie să-şi asume responsabilitatea de a răspunde necesităţilor actuale de sporire a nivelului de detaliu al informaţiilor referitoare la finanţele publice conform celor stabilite la nivel internaţional în cadrul SNA, al Manualului ESA '95 şi al GFSM.

În scopul de a satisface aceste cerinţe informative, activităţile Statelor trebuie să aibă ca scop garantarea unei corelări rapide între agregatele de finanţe publice conform schemelor stabilite de comun acord la nivel internaţional.

În acest sens, trebuie să se recurgă la elaborarea unor noi baze informative, realizând corelarea între contabilitatea economică şi contabilitatea financiară conform schemelor deja furnizate în acest sens de către Fondul Monetar Internaţional.

Principiile internaţionale IPSAS (Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public), deja luate în considerare în redactarea documentelor contabile ale instituţiilor Uniunii Europene, reprezintă un set de reguli tehnice care reglementează Situaţiile Financiare de exerciţiu ale instituţiilor publice şi Situaţiile Financiare Consolidate, stabilind forma şi

Scanned with OKEN Scanner

structura documentelor componente, precum şi principiile generale şi particulare pentru redactarea acestora. Totodată au fost aduse modificări în Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS) cu privire la regulile şi procedurile de consolidare pentru societăţile comerciale.

Referitor la instituţiile publice, obiectivul principal constă în introducerea şi aplicarea unei metodologii unitare de consolidare a situaţiilor financiare şi a rapoartelor privind execuţia bugetară conform cerinţelor Uniunii Europene în cadrul tuturor instituţiilor publice.

Federaţia Internaţională a Contabililor (IFAC) prin Consiliul pentru Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS) se preocupă pentru realizarea unor standarde internaţionale de raportare financiară pentru entităţile publice. Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public reglementează cerinţele de raportare financiară pentru guverne şi alte entităţi ale sectorului public şi totodată stabileşte liniile directoare, elaborează studii şi elaborează documente ocazionale care au scopul de a furniza informaţii noi pentru anumite problematici ale raportării financiare de contabilitate şi control.

Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public reprezintă cea mai bună practică internaţională de raportare financiară pentru entităţile din sectorul public. Acestea se aplică situaţiilor financiare de uz general întocmite pe baza contabilităţii de angajamente şi contabilităţii de casă. Prin aplicarea cerinţelor IPSAS –urilor se va ajunge la creşterea gradului de încredere şi transparenţă a rapoartelor financiare întocmite de entităţile publice.

Pentru contabilitatea de angajamente, Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public au la bază Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS –uri) şi se referă la probleme de raportare specifice sectorului public.

Până în prezent au fost elaborate şi aprobate 31 de IPSAS –uri. Fiecare naţiune are un sistem juridic propriu în care dispoziţiile normative reglementează situaţiile financiare redactate de entităţile sectorului public.

Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public ajută organismele naţionale să elaboreze noi principii contabile sau să le revizuiască pe cele existente pentru a contribui la creşterea gradului de

Scanned with OKEN Scanner

comparabilitate şi îmbunătăţirea semnificativă a calităţii situaţiilor financiare. Deocamdată, Federaţia Internaţională a Contabililor şi Comisia Europeană nu au autoritatea pentru a putea cere aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

În prezent este recunoscut dreptul guvernelor de a stabili standarde contabile şi îndrumări pentru raportarea financiară în ţările lor dar, totodată acestea sunt încurajate pentru trecerea la contabilitatea de angajamente, adoptarea şi armonizarea cerinţelor naţionale cu Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public.

8.2.2. Contabilitate de casă sau contabilitate de angajamente

Dilemă sau controversă „contabilitate de casă - contabilitate de angajamente" este cea dintre realitate şi convenţie. În forma ei cea mai sintetică, ea capătă expresiile de informaţii de tip „fluxuri de trezorerie" şi informaţii de tip „venituri – cheltuieli = rezultate", cu corectivul că o contabilitate de angajamente nu exclude, ci chiar impune determinarea fluxurilor de trezorerie[50].

Diferenţa dintre contabilitatea de casă şi contabilitatea de angajamente. Astăzi, marea majoritate a instituţiilor publice pun în practică o contabilitate de angajamente, numită şi contabilitate de exerciţiu. Conform unei astfel de contabilităţi, instituţiile constată veniturile lor în momentul în care sunt realizate şi impută cheltuielile asupra rezultatelor exerciţiului în care acestea au fost angajate, fără să se intereseze de momentul în care se produc încasările sau plăţile.

Contabilitatea de casă presupune că veniturile sunt constatate în momentul în care ele fac obiectul unei încasări, iar cheltuielile sunt imputate asupra rezultatelor exerciţiului în cursul căruia ele sunt plătite. Conform acestei metode, rezultatul este calculat pe baza veniturilor încasate şi a cheltuielilor efectuate, fără a se ţine cont de principiul conectării cheltuielilor la venituri.

Economia actuală este influenţată din ce în ce mai mult de credite, *fenomenele pe care creditul le generează sunt constatate cu ajutorul contabilităţii de angajamente. Contabilitatea de angajamente este singura*

[50] Dascălu C. (coord.), Niculescu I., Caraiani C., Ştefănescu A., Pitulice C., *op.cit.*, p. 53.

Scanned with OKEN Scanner

care poate furniza informaţii care să prezinte intrările şi ieşirile de fonduri în momentul în care fluxurile monetare pot fi evaluate.

Clienţii şi furnizorii, debitorii şi creditorii sunt structuri care anunţă intrările sau ieşirile de fonduri. Contabilitatea de angajamente este bazată pe mişcări de fonduri, din momentul în care astfel de fluxuri monetare pot fi evaluate. Cunoscând că operaţiile care au o incidenţă asupra trezoreriei sunt prezentate mai degrabă în momentul în care se produc decât în cel în care sumele sunt încasate sau plătite, anumite previziuni ale fluxurilor monetare pot fi stabilite cu exactitate.

Contabilitatea de angajamente recunoaşte tranzacţiile şi evenimentele în momentul când o valoare economică, o creanţă sau o obligaţie este creată, transformată, transferată sau anulată. Efectele tranzacţiilor şi ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacţiile şi evenimentele se produc şi nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit şi sunt înregistrate în evidenţele contabile şi raportate în situaţiile financiare ale perioadelor de raportare. Astfel, situaţiile financiare oferă informaţii nu numai despre tranzacţiile şi evenimentele trecute care au determinat încasări şi plăţi dar şi despre resursele viitoare, respectiv obligaţiile de plată viitoare. Toate veniturile şi cheltuielile se raportează la exerciţiul la care se referă, fără a se ţine seama de data încasării veniturilor, respectiv data plăţii cheltuielilor.

Rezultatul patrimonial se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile aferente perioadei, indiferent dacă veniturile au fost încasate sau cheltuielile plătite.

Exerciţiul financiar reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situaţiile financiare anuale şi, de regulă, coincide cu anul calendaristic. Durata exerciţiului financiar este de 12 luni. Exerciţiul financiar al unităţilor nou-înfiinţate începe la data înfiinţării, potrivit legii.

Exerciţiul financiar al unei persoane juridice care se lichidează începe la data încheierii exerciţiului financiar anterior şi se încheie în ziua precedentă datei când începe lichidarea. Perioada de lichidare este considerată un exerciţiu financiar, indiferent de durata sa.

Situaţiile financiare anuale consolidate ale unei societăţi-mamă se întocmesc pentru acelaşi exerciţiu financiar aplicabil situaţiilor financiare anuale ale societăţii-mamă. Dacă exerciţiul financiar al filialelor diferă de

Scanned with OKEN Scanner

exercițiul financiar aplicabil societății-mamă, situațiile financiare anuale consolidate pot fi întocmite la o altă dată pentru a ține cont de exercițiul financiar al majorității sau al celor mai importante dintre societățile consolidate.

Exercițiul financiar pentru instituțiile publice este anul bugetar.[51]

Continuitatea activității

Continuitatea activității reprezintă principiul prin care instituția publică își continuă în mod normal funcționarea fără a intra în stare de desființare sau de reducere semnificativă a activității. În situația în care ordonatorii de credite au cunoștință de unele elemente de nesiguranță legate de anumite evenimente ce pot duce la incapacitatea acesteia de a-și continua activitatea, aceste elemente trebuie prezentate în notele explicative.[52]

Prudența – concept de bază

Conform acestui principiu evaluarea trebuie făcută pe o bază prudentă și în special trebuie să se țină cont de toate angajamentele apărute în cursul exercițiului financiar curent sau al unui exercițiu precedent, chiar dacă acestea devin evidente numai între data bilanțului și data depunerii acestuia și totodată trebuie să se țină cont de toate deprecierile.[53]

Compensarea și necompensarea

Orice compensare între elementele de active și datorii sau între elementele de venituri și cheltuieli este interzisă, cu excepția compensărilor între active și datorii permise de reglementările legale în domeniu și numai după înregistrarea în contabilitate a veniturilor și cheltuielilor la valoarea integrală.[54]

---

[51] Articolul 27 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

[52] Principii contabile, Normele metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005, cu modificările și completările ulterioare.

[53] *Idem* p. 97.

[54] *Idem*, p. 97.

Scanned with OKEN Scanner

Pragul de semnificație

Pragul de semnificație reprezintă acel principiu prin care orice element care are o valoare semnificativă trebuie prezentat distinct în cadrul situațiilor financiare iar elementele cu valori nesemnificative dar care au aceeași natură sau au funcții similare trebuie însumate și prezentate într-o poziție globală. În această situație un element patrimonial este considerat semnificativ dacă omiterea sa ar influența în mod vădit decizia utilizatorilor de situații financiare.

Permanența în clasificare și metode

Sistemul de evidență contabilă al instituțiilor europene cuprinde conturile de buget și conturile generale.

Conturile de buget reprezintă înregistrări detaliate ale execuției bugetare și sunt destinate pentru evidențierea veniturilor și cheltuielilor referitoare la Titlul VI al *„Reglementărilor financiare"*, precum și date cu privire la implementarea bugetului referitoare la articolul 34 din *„Reglementările financiare"*. Acestea funcționează pe principiul contabilității în partidă simplă modificată (modified cash accounting).

Conturile generale utilizează metoda evidenței în partidă dublă și ne prezintă toate veniturile și cheltuielile dintr-un an financiar și stabilesc poziția financiară a instituției sub forma balanței de verificare între activele și pasivele la data de 31 decembrie a exercițiului curent.

Conturile generale au la bază următoarele considerente:

- metode de contabilitate consistente;
- materialitatea și agregarea datelor;
- necompensarea dintre venituri și cheltuieli;
- interzicerea modificării soldurilor inițiale din balanța de verificare;
- prudență, datorită faptului că o parte din conturi nu au în întregime o bază de angajament.

Bugetul și conturile generale se raportează în moneda euro și se referă la un an calendaristic.

Conturile consolidate acoperă conturile: Parlamentului European, Consiliului, Comisiei, Curții de Justiție, Curții Auditorilor, Comitetului

Scanned with OKEN Scanner

Economic şi Social, Comitetului Regiunilor şi Avocatului Poporului. Metoda utilizată este cea a consolidării totale.

În prezent, conturile generale ale Uniunii Europene sunt proiectate ca să monitorizeze execuţia bugetară. Practica ne arată că actualul sistem de contabilitate trebuie să evolueze într-un sistem dinamic şi complet, sistem care să poată face faţă tuturor implicaţiilor ce apar atât din punct de vedere economic şi financiar, cât şi în ceea ce priveşte evidenţa activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii.

Comisia Europeană are în vedere modernizarea sistemului de conturi şi intenţionează să proiecteze un nou cadru pentru contabilitatea Uniunii Europene. Experienţa din ultimii ani a arătat că sistemul de conturi necesită să fie perfecţionat şi dezvoltat în sensul contabilităţii de angajamente, pentru a aduce îmbunătăţiri substanţiale informaţiilor conţinute în documentele financiare. Modificarea sistemului de contabilitate în Uniunea Europeană este şi cerinţa Curţii Auditorilor.

Termenul sector public se referă la guvernele naţionale, guvernele regionale (de exemplu: stat, provincie, teritoriu), administraţiile locale (de exemplu: oraşe) şi entităţile guvernamentale aferente (de exemplu: agenţii, consilii, comisii şi întreprinderi), iar situaţiile financiare cu scop general se referă la situaţiile financiare pentru utilizatorii care nu pot să solicite informaţii financiare care să întâmpine nevoile lor specifice de informaţii.

Consiliul IFAC a hotărât că desemnarea IPSASB drept organismul responsabil pentru elaborarea unor astfel de standarde, sub autoritatea sa şi conform condiţiilor sale de referinţă, în realizarea acestui aspect al misiunii sale, serveşte cel mai bine interesul public.

IPSASB funcţionează drept organism normalizator independent sub auspiciile IFAC. Acesta îşi realizează obiectivele prin:

- emiterea Standardelor Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public (IPSAS –uri);
- promovarea acceptării lor şi a convergenţei internaţionale cu aceste standarde şi
- publicarea altor documente care oferă îndrumări privind problemele şi experienţele în raportarea financiară în sectorul public.

Scanned with OKEN Scanner

În elaborarea standardelor sale, IPSASB solicită informaţii de la Grupul său Consultativ şi ia în considerare şi utilizează prevederile emise de:

- Consiliul pentru Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASB), în măsura în care acestea sunt aplicabile sectorului public;
- normalizatorii naţionali, autorităţile reglementatoare şi alte organisme similare;
- organismele profesiei contabile şi
- alte organizaţii interesate de raportarea financiară pentru sectorul public.

Obiectivul Grupului Consultativ al IPSASB este de a oferi un cadru în care IPSASB poate consulta reprezentanţii diferitelor grupuri constituente pentru a obţine informaţii şi reacţii referitoare la programul său de lucru, priorităţi, aspecte tehnice majore, procedura stabilită şi activităţile în general. Grupul consultativ nu are drept de vot în ceea ce priveşte Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public sau alte documente emise de IPSASB.

IPSASB elaborează, pe cât posibil, cu normalizatorii naţionali pentru întocmirea şi emiterea standardelor, în ceea ce priveşte repartizarea resurselor, minimizarea suprapunerii efortului şi atingerea consensului şi a convergenţei standardelor într-o etapă timpurie a elaborării lor. De asemenea, promovează adoptarea IPSAS –urilor de către normalizatorii naţionali şi alte organisme cu autoritate în domeniu şi încurajează dezbaterile cu utilizatorii, inclusiv cu reprezentanţii aleşi şi numiţi: cu Trezoreriile, Ministerele de Finanţe şi alte organisme cu autoritatea în domeniu şi cu practicienii din întreaga lume pentru a identifica necesităţile utilizatorilor referitoare la noile standarde şi îndrumări.

IPSASB emite, pentru comentarii, proiecte de expunere pentru toate standardele propuse. În unele cazuri poate să emită şi o Invitaţie pentru comentarii înainte de elaborarea unui Proiect de expunere. Aceasta oferă celor afectaţi de prevederile IPSASB posibilitatea de a furniza informaţii şi de a-şi prezenta punctul de vedere înainte ca prevederile să fie finalizate şi aprobate. IPSASB ia în considerare la elaborarea unui IPSAS toate

Scanned with OKEN Scanner

comentariile primite în urma Invitaţiilor pentru comentarii şi a Proiectelor de expunere.

Textul oficial al unei prevederi publicate de IPSASB este cel în limba engleză. Organismele membre ale IFAC sunt autorizate să realizeze, după obţinerea aprobării IFAC, traduceri ale acestor prevederi, pe cheltuiala lor, pentru a fi emise în mod adecvat în limba ţării lor.[55]

[55] Manualul de Standarde Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public / Federaţia Internaţională a Contabililor, Volumul I, Editura CECCAR, Bucureşti, 2009, p. 4-7.

Scanned with OKEN Scanner

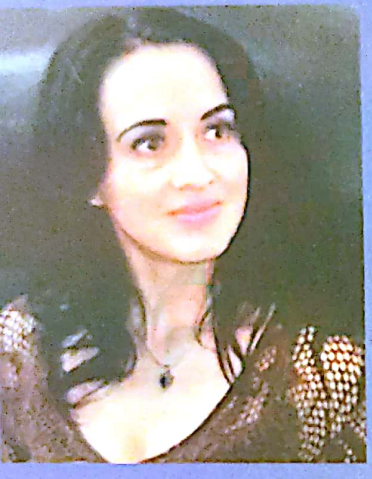
BIBLIOGRAFIE

1. Antoine J., Cornil J.P, *Lexiquen thematique de la comptabilite*, 4-e edition revue, Entreprise de Boeck- Universite, Bruxelles, 1993;
2. Bailey S. J., *Public Sector Economics*, Mac Millan, 1995;
3. Belean P., Anghelache G., *Finanţele publice ale României*, Editura Economică, Bucureşti, 2005;
4. Belverd E., Needles Jr., Henry R., Anderson J., Caldwell C., *Principiile de bază ale contabilităţii*, Ediţia a V-a, Editura Arc, 2000;
5. Bistriceanu Gh.D., Demetrescu C.G., Macovei E.I., *Lexicon de finanţe-credit, contabilitate şi informatică financiar-contabilă*, vol. II, Editura Didactică şi Pedagogică, Bucureşti, 1981;
6. Bistriceanu Gh.D., Popescu Gh.H., *Bugetul de stat al României*, Editura Universitară, Bucureşti, 2007;
7. Bistriceanu D.Gh., Adochiţei N.M., Negrea E., *Finanţele agenţilor economici*, Editura Economică, Bucureşti, 2001;
8. Călin O., Ristea M., *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, R.A., Bucureşti, 2004;
9. Caraiani, C., Dumitrana M. (coordonator), *Bazele contabilităţii*, Editura InfoMega, Bucureşti, 2005;
10. Chebac N. *Contabilitatea instituţiilor publice*, Editura Evrika, Brăila, 2001;
11. Chebac N., *Contabilitatea publică. Aplicaţii practice şi teste grilă*, Editura Alma, Galaţi, 2003;
12. Colasse B., *Contabilitate generală*, Ediţia a IV-a, Editura Moldova, Iaşi, 1995, tradusă de Neculai Tabără;
13. Constantinescu C.G., *Contabilitate publică*, Administraţia averii publice, Tipografia Arta, Bucureşti, 1931;
14. Cozian M., Casimir J.P., Caspar B., *Contabilitate generale de l'entreprise, Deuxieme edition*, Editura Litec., Libraire de Cour de Cassation, Paris, 1990;
15. Dascălu C., Caraiani C., Ştefănescu A., *Convergenţa situaţiilor financiare publice din România la Standardele Internaţionale de Contabilitate pentru Sectorul Public*, Economic, revistă online de promovare a rezultatelor cercetării în domeniul IT&C şi economic, nr. 9, 2005;
16. Dascălu C., Nişulescu I., Ştefănescu A., *Noua contabilitate publică*, Editura InfoMega, Bucureşti, 2005;
17. Dascălu D., Nişulescu I., *Noua contabilitate publică*, Bucureşti, Infochega, 2005;

Scanned with OKEN Scanner

40. Morariu A., Suciu Gh., *Contabilitatea instituțiilor publice,* Editura Universitaria, București, 2004;
41. Moșteanu T., *Finanțe publice. Suport de curs,* Editura ASE, București, 2005;
42. Moșteanu T. și colectiv, *Finanțe publice. Note de curs și seminar,* Ediția a III-a, Editura Universitară, București, 2008;
43. Moșteanu T. și colectiv, *Finanțe publice. Note de curs și seminar,* Editura Tribuna Economică, 2002;
44. Moșteanu T., Attila G., *Buget și Trezorerie Publică,* Editura Universitară, București, 2005;
45. Moșteanu, T. (coord.), *Buget și trezorerie publică,* Editura Universitară, București, 2008;
46. Munteanu V. (coord.), *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice-teorie și practică,* Editura Pro Universitaria, București, 2009;
47. Munteanu, V., Crișan, P., Zuca, M., *European requirements for financial accounting reports of public institutions,* 16th IBIMA Conference 29-30 June 2011, ISBN: 978-0-9821489-5-2;
48. Munteanu V. (coord.), *Controlul financiar-contabil la întreprinderii și instituții publice,* Editura Pro Universitaria, București, 2012;
49. Munteanu V., coordonator, *Bazele contabilității,* Editura Pro Universitaria, București, 2012;
50. Musgrave R.A., *The Theory of Public Finance,* Mc. Graw-Hill, 1959;
51. Neec J., Wright G. (coordonatori), *Finanțe publice-teorie și practică în tranziția central-europeană,* Editura Ars Longa, 2000;
52. Paciolo L., *Tratat de contabilitate în partidă dublă,* Editura Junimea, Iași, 1981;
53. Petrescu C., *Contabilitate și administrație,* Iași, 1901;
54. Pitulice C., Glăvan M., *Contabilitate instituțiilor publice,* Editura Conta Plus, București, 2007;
55. Raffegeau J., Dufils P., Carre J., Lopater C., *Memento pratique Francis Lefebvre, Comptable,* 1992, Editura Francis Lefebvre, Paris, 1992;
56. Raude V., Pagat J.C., *„Cours sur les règles de la comptabilitè publique",* École nationale des services du Trésor, Paris, 1991;
57. Ristea M., *Metode și politici contabile de întreprindere,* Editura Tribuna Economică, București, 2001;
58. Ristea M., *Bilanțul în gestiunea patrimoniului,* Editura Academiei R.S.R., București, 1989;
59. Ristea M., *Noul sistem contabil din România,* Editura Cartimex, București, 1994;
60. Ristea, M., *Contabilitatea întreprinderii,* Editura Mărgăritar, 2004;
61. Ristea, M., Dumitru, C.G., *Contabilitate aprofundată,* Editura Universitară, București, 2003;
62. Roman C-tin, *Gestiunea financiară a instituțiilor publice, vol. I și II,* Editura Economică, București, 2000, respectiv 2004;

Scanned with OKEN Scanner



Mă numesc Tilea Doina Maria, sunt doctor în contabilitate, conferenţiar universitar şi manager la structura de Audit din cadrul unei companii.

Prin prisma profesiei mele, am abordat numeroase laturi ale ştiinţei economice, de la contabilitate, audit, guvernanţă corporativă, la specializări aprofundate în domeniul economic, având calitatea de expert contabil şi auditor financiar.

Consider că experienţa la catedră, cât şi activitatea în companii publice, mi-au format o serie de competenţe specifice pentru a gestiona, în condiţii de eficienţă şi cacitate, resursele economice naţionale.

Totodată, sunt un cetăţean responsabil al acestei ţări şi militez pentru o bună zvoltare, în condiţii de sustenabilitate şi eficienţă. Acest fapt vreau să fie atribuit şi odului de conducere şi gestionare a companiilor publice.

Expertiza mea în contabilitate, audit şi fiscalitate, pot contribui, deopotrivă, la ministrarea eficientă, în condiţii de risc minim, a resurselor companiilor cu capital de